# مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية
# لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية
# في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد

د. صالح عبد الرحمن المحمود.        د. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق

ملخص : يمثل التصدير القاطرة التي بحركتها تسير معظم الأنشطة بجميع القطاعات الاقتصادية لأي دولة ، وحيث أن غالبية الدول النامية يعتمد اقتصادها على تصدير منتجاً واحداً فقط ، فأن اقتصاد تلك الدول يتأثر بشكل حاد وسريع بأي متغيرات عالمية على أسعار هذا المنتج الذي تقوم عليه صادراتها ، وأدى ذلك إلى سعي جميع الدول إلى تنويع صادراتها حتى تحافظ على درجة معقولة من الأمان لاقتصادها في عالم يتسم بالتقلبات المفاجئة والعميقة . وفي حال تطبيق اتفاقية منظمة التجارة العالمية يصبح العالم سوقاً واحدة تمثل المنافسة أهم خصائصها ، ومن ثم أصبحت كل دولة تسعى إلى دعم صادراتها حتى تحصل على أكبر حصة ممكنة من تلك السوق في ظل المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية للنظام العالمي الجديد . ونظراً لأن الأسعار يحددها السوق وليس المنتج فلم يعد أمام المنتج إلا خفض التكاليف كميزة تنافسية تدعم صادراته . وفي ظل النموذج التقليدي للمحاسبة عن التكاليف تتوفر معلومات مشوهة يترتب عليها اتخاذ قرارات تتمخض عنها نتائج سلبية من أهمها إضعاف المركز التنافسي للمنشأة ، وأدى ذلك إلى ظهور مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية للمنشأة . وتمشياً مع تلك التطورات فإن هذا البحث يتناول إدارة التكلفة الاستراتيجية من الناحية النظرية ، حيث تم تناول المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد ومتطلبات دعم القدرة التنافسية في ظل هذه البيئة ، وتلى ذلك تقييم الأساليب التقليدية للمحاسبة عن التكاليف وأوجه القصور في تلك الأساليب ، ودور مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية في معالجة أوجه القصور تلك وأثر ذلك على دعم القدرة التنافسية للمنشآت بصفة عامة والشركات المساهمة السعودية بصفة خاصة . ومن الناحية التطبيقية تم استطلاع مدى تطابق أو أختلاف آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية في العوامل المؤثرة في درجة المنافسة ، والعوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة ، ومتطلبات دعم هذا المركز ، والدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم هذا المركز ، وطرق دعم القدرة التنافسية للشركة ، وأثر المنافسة على محاسبة التكاليف متمثلة في أهداف وهيكل مراكز التكاليف وأسس التحميل . ومن الجدير بالذكر أن الدراسة التطبيقية قد انتهت إلى أن هناك تباينا بين آراء المسئولين في الشركات المساهمة نظراً لاختلاف أوجه الأنشطة بها مما يصعب معه الاتفاق على عناصر موحدة لتصلح لجميع تلك الشركات ، وإنما يمكن تحديد العناصر التي تناسب كل مجموعة متقاربة في أوجه نشاطها .

## طبيعة وأهمية البحث :

يمثل التصدير المحرك الأساسي للنشاط الاقتصادي حيث يؤثر ويتأثر بجميع القطاعات والأنشطة الاقتصادية ويرتقي بها إلى مستويات تنافسية وتكنولوجية متطورة ، وينعكس أثر ذلك بشكل مباشر علي الناتج المحلي الإجمالي للدولة .

وتحتل مشكلة دعم القدرة التنافسية للصادرات السعودية غير النفطية (١) (*) أولوية خاصة في إطار المنظومة المتكاملة لتنمية القدرة التنافسية للاقتصاد السعودي ، حيث أن نقص الصادرات يؤدي إلى انكماش الطلب ومن ثم نقص فرص الاستثمار مما ينعكس بالضرورة سلباً علي فرص التوظف المتاحة ، ذلك لأن الانطلاق في التصدير هو الحل الحاسم والوحيد لزيادة الإنتاج وتوفير فرص جديدة وطموحة للاستثمار وخلق فرص حقيقية وجيدة للتوظف مما ينعكس إيجابا علي معدلات التنمية ومستويات المعيشة .

---

(*) تشير البيانات الأولية للهيكل السلعي للصادرات العربية الإجمالية إلى أن فئة الوقود المعدني قد حصلت على النصيب الأكبر من الصادرات العربية .

وان كانت المملكة قد بدأت مرحلة الانطلاق الإنتاجي خلال العقدين الأخيرين بخطوات عملاقة ومحسوبة إلا أن السنوات الأخيرة من القرن العشرين وحتى مطلع القرن الواحد والعشرين اتسمت بالعديد من التطورات و التحولات العميقة في العلاقات الاقتصادية الدولية والتي تمخضت عنها مرحلة جديدة ، تختلف في خصائصها وسماتها العامة عن المراحل السابقة لها مما يفرض تحديات جديدة يجب أن تؤخذ في الحسبان عند وضع استراتيجية لدعم وتنمية القدرة التنافسية للصادرات السعودية ، ومن أهم تلك التطورات الجديدة تحويل الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة **GATT** ( **General Agreement On Tariffs And Trade)** إلى اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة **WTO** ( **World Trade Organization** ) والتي تختص بالإشراف علي سياسات التجارة العالمية ، وأصبحت بذلك الركيزة الثالثة للاقتصاد العالمي إلي جانب كل من : البنك الدولي للإنشاء والتعمير والذي يختص بالإشراف علي السياسات المالية ، وصندوق النقد الدولي والذي يختص بالإشراف علي السياسات النقدية ، وترتب علي ذلك سقوط نظام السيطرة والرقابة علي الأسواق لصالح سيطرة نظام السوق الحرة ، والتحول من النظم القائمة علي الموارد الاقتصادية الرئيسية إلى نظام شبكات الأعمال كهيكل تنظيمي للأسواق.

وأدي التوجه نحو تكامل الاقتصاد العالمي [٢] أو ما يسمي بعولمة الاقتصاد إلي ظهور مفاهيم المزايا التنافسية والتركيز عليها بديلاً عن مفاهيم المزايا النسبية ، كما أدي إلي الاتجاه نحو الاستثمار الكثيف في مجالات التكنولوجيا وما تمخض عنها من تطور مذهل في نظم الاتصالات ووسائل النقل وأصبحت العديد من الصفقات تتم عبر شبكات الإنترنت ، مما أدي إلي زيادة السرعة والقدرة علي الاتصال بالأسواق في جميع أنحاء العالم ، ومن ثم إمكانية وسرعة عقد واتمام الصفقات .

وقد ترتب علي ذلك أن أصبحت دول العالم تمثل سوقاً واحدة هائلةً متاحة للجميع يتأثر بمتغيراتها المنتجون والمستهلكون علي السواء ، مما زاد من حدة المنافسة بين المنشآت . و لم تقتصر هذه المنافسة بين المنشآت المحلية فقط ، بل امتدت أيضاً إلي المنشآت الأجنبية التي تعمل في نفس مجال النشاط . ولم يعد أمام هذه المنشآت [٣] أي سبيل للبقاء أو للمحافظة علي حصتها من السوق العالمية ، أو طموحاً منها إلي زيادة هذه الحصة إلا الدخول في تكتلات اقتصادية ضخمة تدعم إمكانياتها وقدراتها علي تحقيق مزايا تنافسية . ويتزايد كل يوم عدد المؤسسات الاقتصادية التي تندمج مع بعضها ليتمخض عنها كيانات اقتصادية عملاقة سواء في قطاع الإنتاج أو قطاع الخدمات . كما ظهرت العديد من المنظمات والتكتلات الاقتصادية مثل منظمة التجارة العالمية(**WTO** World Trade Organization) والسوق الأوربية المشتركة . ونتطلع إلي قيام سوق عربية مشتركة [٤] إذا رغبنا في أن يبقي للدول العربية موقعاً علي الخريطة الاقتصادية العالمية وتحديد مواطن القوة والضعف في الاقتصاديات العربية وما يواجهها من تحديات ، حيث ستذوب وتتلاشى الكيانات الاقتصادية الصغيرة كمردود طبيعي لضعف موقفها التنافسي في مواجهة الكيانات الاقتصادية العملاقة .

وترتب علي هذه التطورات أن الإدارة لم تعد بحاجة فقط إلي المعلومات الملائمة عن الجوانب الداخلية وإنما امتدت حاجتها لتشمل البيئة الخارجية وما يسودها من متغيرات سريعة ومتباينة ومتلاحقة ، وموقف المنافسين ورغبات العملاء بما يحقق وضعاً تنافسياً أفضل . كما لم يعد ذلك قاصراً علي البيئة المحلية للمنشأة أو المنطقة الجغرافية التي تنتمي إليها وإنما تعداها إلى المستوي الدولي ، حيث اصبح العالم كله سوقاً واحدة يؤثر بمتغيراته علي جميع المنشآت ويتأثر بما تقدمه كل منشأة وبقدر حصتها فيه . وتعتمد

القرارات الإستراتيجية العالمية علي طبيعة المنتج وتتمثل في مجموعة من العناصر أهمها [5]: سوق عالمي مشترك ، والمنتجات ، واستراتيجيات السوق .

وفي ظل هذه البيئة الجديدة أصبحت نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات الملائمـة التي تتـواءم مع هـذه المتطلبات . كما ثارت الشكـوك حول مدي دقـة هذه المعلومات والتي قد تكون مضللـة لمتخذي القـرارات نظراً لتأثير البيئة الجديدة بشكل كبير علي هيكل وسلوك التكاليف .

وفي ظل هذه المنافسة الضارية ، أصبحت رغبات وتوقعـات العمـلاء المـستفيدين مـن الـسلع والخدمات وما تمثله من قيمة من وجهة نظرهم هي العامل الرئيسي والمؤثر الذي يجب علي الإدارة أن تسعي إلي تلبيته بكفاءة وبجودة عالية علي أن يتحقق ذلك بأدنى تكلفـة ممكنة ومن منظور إستراتيجي يأخـذ فـي اعتباره متغيرات ومتطلبات هذه البيئة الجديدة ، فلم يعد المقصود بالمنافسة الحصول علي العملاء فقط وإنما أيضاً القدرة علي توقع الطلب [٦] ، كما أدت حدة المنافسة إلي الحد من قدرة المنشأة علي التأثير فـي جانـب الإيرادات الأمر الذي دفعها إلي التركيز علي الجانب الخفي للربحية والمتمثل في جانب التكلفة عـن طريـق تدنيه التكلفة وترشيد الانفاق علي أن يتم ذلك من منظور استراتيجي . ، ومن ثم تبلورت أهمية الاعتماد علي مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية .

ويكتسب هذا البحث أهميته **<u>علي المستوي الأكاديمي</u>** من تناوله مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية كمنطلق للتحسين المستمر للمزايا التنافسية للمنشآت في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الجديدة ، وبعد أن أصبحت الإيرادات تتحدد وفقاً لسعر السوق في ظل هذه المنافسة الضارية ومن ثم أصبحت الإيرادات خارجة عن نطاق تحكم المنشأة إلي حد كبير، ولم يعد أمامها إلا إدارة التكلفة كأداة لتحقيق مزايا تنافسية . كما تمتد أهمية هذا البحث إلي **<u>الجانب التطبيقي</u>** حيث يسعى البحث إلي تناول مدي فعالية الأساليب الحالية للرقابة علي التكاليف في توفير متطلبات الرقابة الفعالية في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة ، وما يمكن أن تقدمه إدارة التكلفة الإستراتيجية في هذا المجال ، مع إبراز أثر ذلك علي حجم وهيكل وسلوك التكلفة بهذه المنشآت .

وتعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة في هذا المجال .

**أهداف البحث :** في ضوء مشكلة البحث تتمثل أهدافه في تناول :

- متطلبات دعم القدرة التنافسية للمنشآت في ظل التطورات الاقتصادية الجديدة.
- المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد وأثرها علي المركز التنافسي للصادرات السعودية .
- تقييم الأساليب الحالية للمحاسبة عن التكاليف لأغراض الرقابة في ظل بيئة النظام العالمي الجديد .
- إبراز أهمية إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمنطلق للتحسين المستمر للميزة التنافسية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل بيئة النظام العالمي الجديد .
- إجراء دراسة تطبيقية علي بعض الشركات المساهمة السعودية لبيان الدور الذي يمكن أن يلعبه مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية في دعم المركز التنافسي لتلك الشركات في السوق العالمية .

**فروض البحث :** تحقيقاً لأهداف البحث فإنه سوف يتم اختبار الفروض التالية :

**<u>الفرض الأول</u>** : تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها - على العوامل المؤثرة في درجة المنافسة .

**<u>الفرض الثاني</u>** : تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها - على العوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة .

**<u>الفرض الثالث</u> :** تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها- على متطلبات دعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها.

**<u>الفرض الرابع :</u>** تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها - على الدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها .

**<u>الفرض الخامس :</u>**تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية- مهما كان نشاطها- على المظاهر التنافسية للشركة المساهمة .

**<u>الفرض السادس :</u>** تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية- مهما كان نشاطها- على الطرق التي يمكن أن تدعم القدرة التنافسية .

**<u>الفرض السابع :</u>** تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية- مهما كان نشاطها - على أثر المنافسة على محاسبة التكاليف .

**منهج الدراسة** : حتى يتمكن الباحثان من تحقيق أهداف البحث فقد إعتمدا علي أسلوبين: **<u>الأول</u> :** أسلوب الدراسة النظرية : حيث اعتمد الباحثان علي العديد من المراجع والدراسات السابقة العربية والأجنبيـة المتاحة و المرتبطة بموضوع هذا البحث ، **<u>الثاني</u> :** أسلوب الدراسة التطبيقية : والذي يسعى الباحثان من خلالها إلي جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث وتحقيقاً لأهدافه.

**حدود البحث** : تم إعداد هذا البحث في ظل الحدود التالية :

- عند تناول إدارة التكلفة الإستراتيجية تم الاقتصار علي ما يرتبط بالبحث وبما يخدم أهدافه فقط .
- لم يتناول البحث أسباب عدم ملاءمة نظم التكاليف التقليدية للبيئة الاقتصادية الجديدة إلا بالقدر الذي يخدم البحث فقط .

**خطة البحث :** تحقيقاً لأهداف البحث وانطلاقاً من فروضه يمكن تقسيمه إلي :

أولاً : **الدراسات السابقة .**

ثانيـاً : **المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد وأثرها علي المركز التنافسي للصادرات السعودية .**

ثالثـاً : **متطلبات دعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة في ظل التطورات الاقتصاديةالجديدة .**

رابعاً : **تقييم الأساليب الحالية للمحاسبة عن التكاليف في ظل بيئة النظام العالمي الجديد .**

خامساً : **مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل بيئة النظام العالمي الجديد .**

سادساً : **الدراسة التطبيقية .**

سابعاً : **الخلاصة والنتائج .**

## أولاً : الدراسات السابقة .

تناولت العديد من الدراسات السابقة إدارة التكلفة الإستراتيجية بصفة عامة وفي ظل النظام العالمي الجديد بجميع متغيراته بصفة خاصة ، وسوف يتم الاقتصار علي الدراسات وثيقة الصلة بموضوع البحث ، والتي يمكن استعراضها علي النحو التالي :

- **تناولت إحدى الدراسات** [٧] أثر بيئة التصنيع الحديثة علي الاعتماد بدرجة كبيرة علي الاتصالات من خلال شبكة الإنترنت وأهمية ذلك في ظل المنافسة الضارية بين المنشآت في الداخل والخارج .
- **وانتهت دراسة ( Charles B. Stabel. & Oystein D. Fjeldstad)** [٨] إلي أنه يمكن دعم المزايا التنافسية في إطار سلسلة القيمة باعتبارها إحدى أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية من خلال إعادة ترتيب القيم المتوقعة بما يحقق مستويات عالية وقوية للمنافسة والتي تقوم علي ثلاثة عناصر هي : القيم المتوالدة ، التكنولوجيا ، والمنطق .
- **وأشارت دراسة ( صلاح بسيوني )** [٩] إلي كيفية تحديد مكونات التكلفة في ظل كل مستوي من مستويات التكنولوجيا بهدف تحديد الأسس العامة التي يمكن علي أساسها اختيار التكنولوجيا الملائمة في الدول النامية .
- **قامت دراسة (رمضان عطية )** [١٠] بتقييم الممارسات في ظل بيئة التصنيع ذات التقنية العالية والتي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد .
- **وتناولت دراسة ( سمير أبو الفتوح )** [١١] سلسلة القيمة كمفهوم مشتق من إدارة التكلفة الإستراتيجية وأشارت إلى أثرها في دعم القدرة التنافسية للصادرات .
- **أشارت دراسة ( T. Berry & Others)** [١٢] إلي أن الإدارة الإستراتيجية تركز علي المظاهر الإستراتيجية لإدارة التكلفة من خلال التركيز علي حاجات العملاء والعلاقات مع الموردين كمتطلب رئيسي للموقف التنافسي سواء محلياً أو خارجياً .
- **وانتهت دراسة (Z. Degraeve & F. Roodhooft)** [١٣] إلي أن النماذج الرياضية التي تعتمد علي معلومات مسببات التكلفة تساعد علي تحديد أفضل شكل إستراتيجي لمصادر المدخلات( الموردين ) حيث ترى أن تقسيم الطلبيات الواردة من الموردين وفقاً لعلاقتها بتكاليف الشراء يساعد علي دعم متخذي القرارات ، حيث يؤخذ في الاعتبار الأسعار الصافية للشراء ، وأيضا تكاليف الأنشطة.
- **وأكدت إحدى دراسة (Robert Craig)** [١٤] ما انتهت إليه الدراسة السابقة ، حيث أشارت إلي أهمية مرحلتي المدخلات والمخرجات خلال دورة حياة المنتج ، كما أكدت الدراسة علي ضرورة المشاركة بين المنتج وكل من العملاء والموردين ، وأشارت إلي أن الموقف التنافسي في الألفية القادمة سوف يتوقف علي مدي فهم كيفية إدارة التكلفة الإستراتيجية بهدف إضافة قيمة أكبر للتكلفة الإجمالية للأنشطة . **وقد انتهت الدراسة إلي ما يلي :**

- إن فهم إدارة التكلفة الإستراتيجية يلعب دوراً هاماً في توجيه كل من المنتج والمستهلك علي السواء ، حيث تأثرت قرارات المنتـج برغبات المستهلك خلال مراحل الإنتـاج المختلفة منذ لحظة الشراء من المورد وحتى خدمات ما بعد البيع ، وذلك في جميع قطاعات الإنتاج والخدمات .
- إن فهم إدارة التكلفة الإستراتيجية يحدد للمنتج المنتجات التي تحتاج إلي تطوير أو تحسين وتلك التي يجب التوقف عن إنتاجها وذلك في ظل النظام العالمي الجديد ، وتحت وطأة البيئـة التنافسية الضارية .
- ضرورة الاعتماد علي الحاسبات الآلية لتخفيض الوقت اللازم لاتخاذ القرارات ممـا يؤدي إلي خفض تكلفة الأنشطة .
- أهمية الاستفادة من تقنية المعلومات لفهم إدارة التكلفة الإستراتيجية .
- الشركات التي تتمكن من فهم إدارة التكلفة الإستراتيجية بدرجة أكبر سوف تحقق سيطـرة كاملة في السوق المنافسة في الألفية القادمة .

- **ركزت دراسـة (Robin C. & Regine S.)** [١٥] علي العملاء والموردين باعتبارهمـا عنصـرين لهمـا دورهما الأساسي في خفض التكلفة وتحسين الموقف الإستراتيجي والتنافسي للمنشأة ضمن سلسلة القيمة باعتبارها إحدى أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية ، وقد أشارت الدراسة إلي أهمية دمج مسببات التكلفة مثل العملاء والموردين ضمن التكاليف الإجمالية للإنتاج ، ودمج تكلفة الاقتناء ( المدخلات ) ضمن التكاليف الإجمالية المشتركة مع تكاليف الجودة والثقة وتسليم ما تم تنفيذه من الإنتاج ، **وانتهت الدراسة إلي ما يلي :**

- ضرورة التفرقة بين العملاء وفقاً لطبيعة حاجاتهم .
- تسمح إدارة التكلفة الإستراتيجية بتكامل نظم إدارة التكلفة بها بحيث لا تتوقف عنـد جدران المنشأة وإنما تمتد إلي العملاء والموردين ، ذلك بهدف خفض تكلفة الأنشطة وتحسين الموقف الإستراتيجي والمركز التنافسي للمنشأة وفي هـذا الصـدد تري الدراسة أن نظم التكاليف التقليدية تتوقف عند جدران المنشأة وتعترف بتكلفـة المنتجات فقط ، وتعترض علي حساب تكلفة العملاء والموردين حيث تعتبرها نفقات عامة ، كما تقوم بتخصيصها علي المنتجات بطريقة غير دقيقة حيث تعتبرها تكاليـف فترة .
- ضرورة توسيع مفهوم مسببات التكلفة بما يجعل من الضروري أن تمتد التكلفة إلي الموردين والعملاء مثل تكلفة المنتجات تماماً بهدف التوسع إلي ما بعد جدران المنشأة مما يؤدى إلي خفض التكلفة .

- **ركزت دراسة (Joan Magretta)** [١٦] التطبيقية التي أجريت علي شركات صناعة أجهزة الكمبيوتر - مثل الدراستين السابقتين - علي أهمية التكامل الفعلي بين المنتج وكل من العملاء والموردين ، إلا أنها أشارت إلي ضرورة أن يعتمد هذا التكامل علي تقنية المعلومات بما يحقق التنسيق بين الأنشطة لخلق قيمة أكبر لها ، ووضعت الدراسة بعض المحددات الواجب مراعاتها عند التعامل مع الموردين والعملاء وهي :

**<u>عند التعامل مع الموردين</u>** :

- يجب أن تركز مقاييس الأداء علي السرعة ، وعلي خفض التكلفة .
- يجب تحقيق كفاءة التوريد بهدف تخفيض الوقت بين طلب واستلام الطلبيات .

**<u>عند التعامل مع العملاء</u>** : - يجب أن يتم التنسيق مع العملاء فيما يتعلق بالتقنيات العاليـة للمعلومات والمرتبطة بطبيعة الإنتاج ، والذي ترتبـط بدورها بحاجات العملاء الحالية والمتوقعة .

- يجب مساعدة العملاء علي تحديد التكنولوجيا المناسبة حاليـاً وتلك المتوقع أن تسود مستقبلاً في ظل ظروف وإمكانيات العميـل ، والبيئة المحيطة ، والمتغيرات الحالية والمتوقعة ، ومدي توفر الخبرات والكفاءات التي تتناسب مع هذه التكنولوجيا .

**وانتهت الدراسة إلي** أن التكامل الفعلي مع العملاء يساعد علي الوفاء بحاجاتهم بشكـل أكبر وأسرع وأكثر كفاءة ، خاصة وأن هـذه الحاجات متغيرة باستمرار ، ومن ثم تتغير القيمـة من وجهة نظر العملاء مع تغير هذه الحاجات ، حيث أن العميل هو الذي يحدد حاجاته ، ويحدد أيضاً ما يجب الاهتمام به أكبر من غيره ، مع ضرورة توقع التغيرات المحتملة في قيم الأنشطـة من وجهة نظر العملاء . كما انتهت الدراسة إلي ضرورة توفير المعلومات الدقيقـة التي تتيح للمنتج التعامل مع الموردين بسرعة وبطريقة أفضل إما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر.

- **أشارت إحدى الدراسات** [١٧] إلي أهمية استخدام شبكة الإنترنت والبرامج الجاهزة في التحسين المستمر للمركز التنافسي للمنشأة .
- **أكدت دراستان (Jack N.) & (John B. & Gabe T.)** [١٨] أن البرامج الجاهزة الخاصة بالتكلفة علي أساس النشاط باعتبارها إحدى أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية تهدف في معظمها إلي إعطاء المنتجين وتجار التجزئة صورة عامة عن أسس التكلفة علي أساس النشاط لعامة المستهلكين ، وأثرها علي خفض سقف التكلفة لدي تجار التجزئة ، خاصة وأن البرامج الجاهزة لم تعد معقدة مثلما كانت في الماضي .
- **تناولت دراسة ( Robert C.)** [١٩] الدور الذي يمكن أن تلعبه شركة مايكروسوفت من خلال ربط عملية التصميم والتوزيع ودعم المستهلك عبر شبكة الإنترنت مما يؤدي إلي زيادة قيمة الأنشطة عن طريق تخفيض أوقات السوق، وسرعة معدل الدوران، وتحسين الإنتاج، ومن ثم إرضاء المستهلك.

**أشارت بعض الدراسات** إلي أن إدارة التكلفـة الإستراتيجية تحقق أفضل النتائج في **المنشآت الصناعية** مثل صناعة الأثاث **(Robert D. & Others)** [٢٠] ، **والمنشآت المالية** مثل البنوك **(George M. Bollenbacher) & (Robert D. & Others)** [٢١] ، **والمنشآت التجارية** مثل السوبر ماركت [٢٢] .

**<u>وباستعراض الدراسات السابقة يمكن إيجاز ما توصلت إليه فيما يلي :</u>**

- تلعب سلسلة القيمة باعتباره إحدى أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية دوراً هاماً في دعم المركز التنافسي للمنشأة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .
- من الضروري الاهتمام بتدفق المعلومات من داخل المنشأة ومن خارجها من خلال علاقة المنشأة بكل من العملاء والموردين مما يدعم متخذي القرارات .
- من الضروري دمج مسببات التكلفة وخاصة ما يتعلق منها بالعملاء والموردين ضمن التكلفة الإجمالية للإنتاج .
- من الضروري التنسيق مع العملاء لتحديد التكنولوجيا المناسبة ، وفهم التكنولوجيا الجديدة ، وتوفير البيئة الملائمة لتطبيقها .

- إن فهم إدارة التكلفة الاستراتيجية يحدد للمنتج ما يجب إنتاجه ويدعم موقفه التنافسي ، وأن المنشآت التي تتمكن من فهم إدارة التكلفة الاستراتيجية بدرجة أكبر سوف تتحقـق لها السيطـرة علي السوق المنافسة في الألفية القادمة .
- يتطلب فهم إدارة التكلفة الاستراتيجية الاستفادة بدرجة أكبر من تقنية المعلومات .
- يؤدي الاعتماد علي الحاسبات الآلية إلي تخفيض الوقت اللازم لاتخاذ القرارات ، ومن ثم خفض تكلفة الأنشطة ، كما أن البرامج الجاهزة الخاصة بالتكلفة علي أسـاس النشاط في معظمها تهدف إلي المساعدة في فهم إدارة التكلفة الاستراتيجية ، وأثرها علي خفض التكاليف ، بالإضافة إلى أنه يمكن ربط عملية التصميم والتوزيع ودعم المستهلك بشبكة الإنترنت لزيادة قيمـة أنشطة سلسلة القيمة باعتباره إحدى أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية .
- تحقق تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية أفضل النتائج في المنشآت الصناعية ، والمنشآت التجارية ، والمنشآت المالية وخاصة البنوك .
- يرجع نجاح الشركات الكندية في الصين إلي أن مقاييس أداء المبيعات كأحد أنشطة سلسلة القيمة أخذت في الاعتبار أداء المبيعات والأداء الإجمالي .

وعلي الرغم من الإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة وغيرها من الدراسات التي تناولت إدارة التكلفة الاستراتيجية ، إلا أن أي منها لم يتناول إدارة التكلفة الاستراتيجية بشكل متكامل ، كما أن هـذه الدراسات اقتصرت علي الجانب النظري فقط مع الإشارة إلي إمكانية وأهمية تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في بعض المجالات ولم تجري أي منها – في حدود علم الباحث – دراسة تطبيقية متكاملة .

## ثانياً : المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد وأثرها علي المركز التنافسي للصادرات السعودية.

يشهد العالم منذ العقد الأخير من القرن الماضي وحتى الآن العديد من التطورات والتغيرات السريعة والهائلة والتي بدأت تتحدد معها ملامح النظام العالمي الجديد ، وشملت هذه التطورات والتغيرات المجـالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، وفي مقدمتها التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات ، وزيادة الاعتماد علي التقنيات العالية في جميع المجالات وبصفة خاصة في بيئة التصنيع ، حيث حدثت في الآونة الأخيـرة تغيرات كبيرة وسريعة في بيئة نظـم التصنيع الحديثـة ( **New Manufacturing Systems NMS** ) كمردود للتقدم التقني السريع والكبير والمستمر في مجال تقنية المعلومـات (**Information Technology IT**) حيث أدي اختيار التقنيـات الـصناعية المتقدمـة ( **Advanced Manufactured Technology AMT**) إلي تغيرات هائلـة في نوعيـة الأنشطة ، وطرق أدائها ، وهياكل تكلفتها ، وفي طرق الرقابـة عليها ، كما ظهر العديد من الأساليب الفنيـة التي تعتمد علي تلـك التقنيات الصناعية المتقدمة خلال مراحل دورة حيـاة المنتج . كما ساعد استخدام الحاسبات الآلية علي توفير مرونة كبيرة في عرض البدائل المختلفة ، ومدخلات ومخرجـات كل بديل ، وذلك بدقة متناهية وسرعة هائلة . حيث تستخدم الحاسبات الآلية خـلال دورة حياة المنتج ففي **مرحلة تصميم المنتج** [٢٣] ساعدت الحاسبات علي اسـتخدام هـذه الأسـاليب فـي التصميـم ( **Computer –Aided Design CAD**) ، **وفي مرحلـــة تخطـيـط العمليـــات** ( **Computer -Aided Process Planning CAPP**) ، وفي المجالات الهندسية – ( **Computer CA Aided Engineering** ) ، أما **في مرحلة التخطيط** [٢٤] فقد اسـتخدمت الحاسـبات فـي تخطـيط

الاحتياجات مـن الخامـات ( Material Requirements Planning MRP ) وتخطـيط المـوارد الصناعية (Manufacturing Resources Planning MRP ) . **وفي مرحلة التنفيـذ** [٢٥] اسـتخدمت الحاسبات أساليب التحكم الرقمي (Numerical Control NC ) فـي نظـم التـصنيع المرنـة (FMS Flexible Manufacturing Systems) ونظــم التخــزين والاســترجاع الأوتومــاتيكي (ASRS Automated Storage Retrieval Systems) . أما **في مرحلة الرقابة** [٢٦] فقد استخدمت الحاسـبات في الرقابــة **الإحصــائية** (Statistical S process Control SPC ) وإدارة القيــود المفروضــة علي الموارد ( Constraint Management CM ) .

وتتم دورة حياة المنتج في ظل العديد من الأساليب [٢٧] التي ارتبطت بالبيئة الـصناعيــة الحديثـة ومنها إدارة الجودة الشاملة ( Total Quality Management TQM ) ، ونظـم الإنتـاج في الوقـت المحدد (Just-In-Time JIT ) ، والتركيـز علـي المـصنع بالكامـل (Focused Factory FF) ، والتصنيع المتكامل باستخدام الحاسـب الآلـي (Computer-Integrated Manufacturing CIM) .

ولقـد ساعـد استخدام الحاسبات الآلية في هذه الأساليب علي تحقيق الآتي:

- توفير مرونة كبيرة في عرض البدائل المختلفة وتحديد المدخلات اللازمة لكل بديل ومـا ينـتج عنه من مخرجات وما قد يترتب علي ذلك من آثار . ويتم ذلك بدقـة وفي التوقـيت الملائم .
- توفيرا لمعلومات التي تحتاجها الإدارة بما يساعد علي زيادة فعالية استغلال الطاقات المتاحة وما قد يترتب علي ذلك من خفض تكاليف الأنشطة خلال دورة حياة المنتج .

ولقد أدي التقدم التقني الصناعي اللازم لأداء الأنشطة خلال دورة حياة المنتج إلي العديد من المتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة ، ولذلك كان من الضروري [٢٨] أن يواكب ذلك تطوراً في الفكـر الإداري ، ونوعية المعلومات الواجب توافرها بالدرجة التي يتحقق معها الاستخدام الأمثـل للموارد المتاحة وبما يتناغم ويتسق مع تلك المتغيرات ويفي بمتطلباتـها ، علي أن يتم ذلك في ظل سياسات استراتيجية متكاملة ، مما يؤثر إيجابياً علي الموقف التنافسي للمنشأة في ظل النظام العالمي الجديد الذي أدي إلي زيادة حـدة المنافسة إلي الحد الذي قد يهـدد وجود المنشآت التي لا تتكيف أو تتواءم مع هذا النظام أو مع البيئة الجديدة.

ويتطلب تحقيق ذلك ضرورة أن يشمل التطور في الفكر الإداري العديد من المجالات والتي من أهمها [٢٩] إرضاء العملاء التركيز علي العوامل المؤثرة علي نجاح المنشأة مثل التكلفة والجودة، وضبط الوقت بهدف خفض المخزون، والتجديد والابتكار، وتحليل سلسلة القيمة ، والاهتمام بالإمكانيات الداخلية (المتاحة للمنشأة) والخارجية ( المتاحة للمنافسين ) ، والتحسين المستمر .

ونظراً لأن سعر بيع السلعة أو الخدمة يتحدد في ظل ظروف يصعب علي المنشأة التحكم فيها، لذلك يصبح الدور المؤثر الذي يمكن للإدارة القيام به بكفاءة هو إدارة التكلفة بما يحقق ميزة تنافسية للمنشأة علي أن يتم ذلك في إطار إستراتيجي ( إدارة التكلفة الإستراتيجية ) . وفي ظل التفكير الإستراتيجي [٣٠] يتم خلق قيمة نهائية أعظم للمستهلك، حيث يعتبر إضافة قيمة للمنتج النهائي هدفاً إستراتيجياً يتم من خلال التكامل بين الأنشطة خلال دورة حياة المنتج بدايةً من مرحلة تصميم المنتج وحتى خدمات ما بعد البيع.

وتتم دورة حياة المنتج في ظل العديد من الأساليب [٣١] التي ارتبطت بالبيئة الصناعية الحديثة ومنها رقابة الجودة الشاملة (Total Quality Management **TQM**) ونظم الإنتاج في الوقت المحدد (Just-In-Time **JIT**) والتصنيع المتكامل بالحاسب الآلي (Computer-Integrated Management **CIM** ) ، ويرى البعض [٣٢] أن البيئة الصناعية الحديثة تتميز بعدة خصائص من أهمها : الآلية الكاملة للإنتاج ،

ومرونة خطوط الإنتاج ، ارتفاع مستوى جودة المنتجات ، وانخفاض حجم المخزون ، واعتبار المعلومات كمورد استراتيجي . وأهمية الوقت كسلاح تنافسي ، وصاحب ذلك العديد من الاتفاقيات والمشاركات الدولية التي تسعي إلي تحرير التجارة العالمية. وترتب علي ذلك أن أصبحت دول العالم تمثل سوقاً واحدة هائلة، متاحة للجميع، يتأثر بمتغيراتها المنتجون والمستهلكون علي السواء ، مما زاد من حدة المنافسة بين المنشآت علي المستوي المحلي وعلي المستوي الدولي ، ولم يبق سبيلاً لبقاء أياً من هذه المنشآت ، أو للمحافظة علي حصتها من السوق العالمية ، أو طموحاً منها إلي زيادة هذه الحصة إلا أن تسعي إلى الدخول في كيانات اقتصادية أكبر، مما دفع ذلك العديد من الشركات الضخمة للاتجاه نحو الاندماج أو التكامل الإقليمي بهدف تشكيل تكتلات اقتصادية عملاقة ، ذات إمكانيات وقدرات هائلة ، تنسجم وتتناغم مع المتغيرات الاقتصادية الجديدة ، وبما يدعم قدراتها التنافسية ، ويساعدها علي السيطرة وبسط نفوذها علي أكبر حصة من السوق العالمية.

ولقد تم إقرار الاتفاق العام للتجارة والتعريفات (**GATT**) بعد مفاوضات مكثفة استمرت سبع سنوات بين الأطراف المشاركة. ويمثل هذا الاتفاق معاهدة دولية متعددة الأطراف تتضمن حقوقاً والتزامات متبادلة بين حكومات الدول الموقعة عليها . وتم إقرار الاتفاق في ديسمبر ١٩٩٣م، كما تم التوقيع عليه في إبريل ١٩٩٤م. وكان تطبيق هذا الاتفاق مؤقتاً ، ولم يكن تطبيقه ملزما للموقعين عليه ، كما لم يتضمن مجال الخدمات .

وفي يناير ١٩٩٥م تم تحويل الاتفاق العام للتجارة والتعريفات (**GATT**) إلي اتفاق المنظمة العالمية للتجارة **( WTO** ) وأصبح للمنظمة طابع المؤسسات الدولية ، واكتسب تطبيقه صفة الدوام والاستمرارية ، وأصبح تطبيقه ملزماً لكافة أعضائه ، كما تم إدخال قطاع الخدمات ضمن هذا الاتفاق .

ويعتبر الاتفاق العام للتجارة والتعريفات وما ترتب عليها من إنشاء منظمة التجارة العالمية من أهم الأحداث تأثيراً علي الاقتصاد العالمي ، حيث أن تحرير التجارة سوف يؤدى إلي زيادة حركة وحجم التجارة العالمية ، وزيادة حدة وضراوة المنافسة بين المنشآت علي المستوي المحلي وعلي المستوي العالمي .

ويري أحد الباحثين [٣٣] أن ما ترتب علي التقدم التقني الصناعي من متغيرات كان من الحتمي أن يواكبها تطوراً في الفكر الإداري وفي نوعية المعلومات الواجب توافرها ، وفي ظل [٣٤] التطورات والتغيرات الاقتصادية العالمية المعقدة والمتغيرة باستمرار كان من الضروري أن يقابلها تجاوباً وتفاعلاً من المحاسبين والمراجعين لمواجهة احتياجات السوق ، حيث أصبحت الحاجة ماسة إلي أن تتطور علوم المحاسبة والمراجعة في إطار العلوم التي تخدم المعاملات الاقتصادية والمالية بصفة عامة . كما أن لجنة الخبراء في معايير المحاسبة الدولية والتقارير[٣٥] **ISAR** ( **International Standards of Accounting and Reporting** ) نظمت ندوة عام ١٩٩٦م لمناقشة إزالة الحواجز والعقبات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمحلية كأحد عوامل تحرير التجارة الدولية في مجال الخدمات ، كما ناقشت الندوة الحواجز التي يجب التغلب عليها لمواجهة العقبات التي تعرقل جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق الدولي في مهنة المحاسبة ، كمـا يجب أن تتعـامل المحاسبة الإدارية [٣٦] مع التحديات المترتبة علي المتغيرات الاقتصادية العالمية ، وقد أشارت بعض الدراسات [٣٧] إلي أن معلومات المحاسبة الإدارية في ظل الوضع التقليدي تهدف أساساً إلي خدمة إدارة المنشأة أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد علي الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم إلي تدفق المعلومات من الداخل والخارج .

وعلي الجانب الآخر يري أحد الباحثين [٣٨] أنه علي الرغم من أن اتفاقية تحرير التجارة الدولية في مجال الخدمات **General Agreement On Trade in Service GATS)** ) لن تغير من المحاسبة كعلم يعتمد علي إطار نظرية المحاسبية وما يتضمنه من حقائق وفروض ومبادئ ، كما أنها لن تغير من أهداف النظم المحاسبية بمختلف أنواعها واتجاهات أو عناصر النظام المحاسبي أو مقوماته .. إلا أن تطبيق اتفاق المنظمة العالمية للتجارة سوف يجعل العالم سوقاً اقتصادية واحدة ، الأمر الذي يزيد من حدة المنافسة بين الشركات والمؤسسات المحلية والعالمية ، والغزو الاقتصادي للدول الأقل نمواً وتقدماً ، مما سيلقي علي المحاسبة عبئاً ثقيلاً ، وهذا دفع فريق العمل [٣٩] المنبثق عن.**W.T.O**علي أن يضع الأولوية للاهتمام بقطاع المحاسبة ، مما يتطلب [٤٠] ضرورة تطوير أنظمتها وإجراءاتها لتساير تلك التطورات المتلاحقة في عالم تسوده التكتلات الاقتصادية الضخمة، وتكنولوجيا التطبيقات المتقدمة المبنية علي استخدام الحاسبات الإلكترونية ونظم المحاكاة الحديثة ، وثورة المعلومات المتجددة ونظم الاتصالات الحديثة .

## ثالثاً : متطلبات دعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة في ظل التطورات الاقتصادية الجديدة

ويمكن القول أنه [٤١] لم تعد الموارد الطبيعية هي الركيزة الأساسية للقدرة الاقتصادية للدولة علـى المنافسة في السوق العالمي ، حيث أصبح من المؤكد أن الدول لا ترث رخاءها وإنما تخلقه بأيدي أبنائها مـن خلال التجديد والابتكار والتحسين المستمر ولا يتحقق ذلك فقط في ظل توافر الموارد الطبيعية للدولـة وأنمـا على قدرتها على تنظيم وتعبئة تلك الموارد وتبني السياسات القادرة على التعامل مع الضغوط التـي تولـدها المنافسة في الأسواق العالمية ، والعمل على تحقيق التميز لمنتجاتها في تلك الأسواق ، وليس أدل على ذلـك حققته بعض الدول في هذا المجال على الرغم من الفقر النسبي في مواردها الطبيعية مثـل اليابـان وكوريـا الجنوبية وبعض دول جنوب شرق آسيا ، ولذلك فانه يجب خلق أنماط إنتاجية تدعم عملية التنمية الاقتـصادية بصورة مستمرة وبالاعتماد على الذات مما يتطلب قدراً معقولاً من التنوع والتوازن في بيئة الإنتاج . كما أن تعرض قطاع الإنتاج وقطاع الخدمات بالمملكة العربية السعودية للمنافسة [٤٢] في ظل المتغيرات الاقتـصادية التي فرضتها بيئة النظام العالمي الجديد يتطلب رفع الجودة وخفض التكلفة ، وهذا بدوره يتطلب وضع رؤيـة استراتيجية خلال الفترة القادمة يتم صياغتها في ضوء البيئة الداخلية وما تتضمنه من إمكانيات وفرص ونقاط ضعف وقوة، وايضاً البيئة الخارجية وما تفرضه من تحديات ، ومن ثم تحديد القرارات الإسـتراتيجية فـي ضوء المعلومات عن البيئة الداخلية والبيئة الخارجية ، ثم اتخاذ القرار الإستراتيجي الـذي يـدعم المركـز التنافسي المناسب في السوق العالمي ارتكازاً علي المزايا التنافسية التي تتمتع بها .

ويعتبر [٤٣] التسويق أحد العناصر الاقتصادية الأساسية الهامة التي تعتمد عليها المنشآت الإنتاجيـة ومؤسسات الخدمات لتحقيق أهدافها الاقتصادية ، والاستمرار في عطائها ، لأن تعثر المنـشأة فـي تـسويق منتجاتها يضطرها إلى خفض كفاءتها الإنتاجية ومن ثم أرتفاع تكلفة إنتاجها ، مما يفقدها القدرة على المنافسة مع غيرها من المنشآت ، لذلك ينبغي أن ترتكز الرؤية الإستراتيجية لتنمية الصادرات بالمملكة علي الإستفادة من المزايا النسبية للمنتجات او الخدمات ومدي امكانية تحويلها الي مزايا تنافسية وذلـك عـن طريـق ادارة التكلفة من منظور استراتيجي لخلق الميزة التنافسية لدعم الـصادرات ، مـع رسـم الـسياسات التـسويقية والترويجية في الأسواق العالمية ، هذا بالإضافة الي وضع الحوافز الضريبية للمصدرين والربط بـين تنميـة الصادرات والمؤثرات المختلفة في هذا المجال خاصة تلك المتمثلة في الـنظم ( التـشريعات ) والـسياسات

والإجراءات ، وربط ذلك بسياسات الإنتاج والتكنولوجيا والاعتبارات البيئية وسياسات التسويق وقنواته ، وما قد يحكم حركة التبادل مع الدول والأسواق العالمية من اتفاقيات ، وإزالة معوقات التصدير بالشكل الذي يوفر المناخ المناسب للمنتجات والخدمات ، وبما يكفل فرص متكافئة مع مثيلاتها في السوق العالمية .

ومما لا شك فيه أن الرؤية الاستراتيجية تعبر عن أهداف وغايات لما يجب أن تكـون عليـه المنتجـات والخدمات بالمملكة خلال الفترة القادمة ، وهو أن تتضمن قطاعات قوية ومتميزة وتستطيع بيع منتجاتها فـي الأسواق العالمية والداخلية بعد أن فرضت آليات السوق نفسها وأدت إلى تغير هيكل وأهداف قطاعات الإنتاج والخدمات .

ومما لاشك فيه أيضاً أن ما تفرضه اتفاقية الجات (٤٤) والتي تحولت إلى اتفاق منظمة التجارة العالميـة – من متطلبات خاصة فيما يتعلق بضرورة حصول المنتجات والخدمات على شهادة الأيزو وغيرها من متطلبات في مجالات الحماية الجمركية ، ومعايير الجودة ، والتـشريعات ، وأنمـاط العمـل ، والإدارة والتنظـيم ، والتسويق ، أنما تضع قطاعات الإنتاج والخدمات أمام مجموعة من التحديات والتي تتطلب ضرورة التغييـر والتطوير .

ويمكن مواجهة تلك التحديات من خلال (٤٥) :

١. **تهيئة المناخ الاقتصادي بما يتوافق والبيئة الاقتصادية العالمية الجديدة** : وذلك يساعد على تحقيق التكافؤ في ظروف المنافسة ، ويتحقق ذلك من خلال التحرير الاقتصادي الكامل ، على أن يواكـب هذا التحرر تنقية كافة القوانين والتخلي عن الفكر الجبائي بهدف تخفيف الأعباء عن قطاعات الإنتاج والخدمات المحلية لتتمكن من منافسة مثيلاتها في السوق العالمي .

   ومما لا شك فيه أن تحرير التجارة يحتم على قطاعات الإنتاج والخدمات الوطنية من اسـ ـــتخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية والتخصيص الامثل لها بهدف خفض تكلفتها وإعتماداً على مؤشرات الأسعار العالمية للسلع المنافسة .

   ويتطلب المناخ الاقتصادي دعم القطاع الخاص ليقود التنمية الاقتصادية مـن خـلال تعظـيم دوره تدريجياً في ظل إستراتيجية محسوبة ومتوافقة مع بدء تطبيق اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة . كمـا يتطلب الأمر تخفيض الأعباء على المنتجين لخفض تكاليف الإنتاج وزيادة القدرة التنافسية لها محلياً وعالمياً .

٢. **إعادة النظر في النظم (التشريعات) والإجراءات ذات الصلة :** وذلك يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية العالمية ، وبما يضمن حصول الشركات السعودية على حقوقها في معاملاتها الدولية ، وعدم ضياع أو انتقاص تلك الحقوق كنتيجة لقصور النظم (التشريعات) عن ملاحقة التطورات العالمية .

   ويجب أن يحدث تقارب في مجالات التشريع الجمركي وقانون الشركات وقانون البنوك والخـدمات المصرفية والمعايير الفنية ، وقواعد التنافس والتمايز ، هذا بالإضافة إلى ضـرورة إعـادة هيكـل وتحسين الأنشطة المحاسبية والإشرافية والتنظيمية للقطاع المصرفي وقطـاع التـأمين بالمملكـة ، بالدرجة التي تلبي إحتياجات البيئة المتطورة .

٣. **التركيز على الميزة التنافسية بالمقارنة بالميزة النسبية** : بعد أن تقلصت أهمية الميزة النسبية التي تمنحها الطبيعة للإنسان بالمقارنة بالتكنولوجيا وغيرها من المزايا التنافسية التي هـي مـن صـنع الإنسان ، فالمشاهد في ظل النظام العالمي الجديد هو أن أحوال الطلب على المنتج ، وأحوال عوامل الإنتاج (٤٦) التقدم التكنولوجي ، وإدارة التكلفة ، والإنتاجية ، يعد عاملاً حاسماً في تحقيـق الميـزة

التنافسية ، ومن الضروري أن ترتكز هذه الإستراتيجية على منظومة متطورة لإدارة التكلفة ترتكـز على أدوات متطورة لتخطيط وضبط التكلفة من منظور إستراتيجي ، وذلك كمنطلـق لخلـق ميـزة تنافسية يتحقق معها موقفاً تنافسياً مناسباً ويتأثر الموقف التنافسي للمنشأة بعاملين هما(٤٧) :

**( أ ) الحصة السوقية :** فكلما زادت الحصة السوقية للمنـشأة كلمـا زادت قـوة مركزهـا التنافسي ، حيث تزداد العوائد نتيجة هذه الحصة .

**(ب ) تميز المنشأة في بعض المجالات :** مثل مهارات معينة في الصنع والـسمعة الطيبـة للمنتج ، وأمان المنتج .

٤. **الارتكاز على منظومة متطورة للتكنولوجيا** : (٤٨) وتحقق هذه المنظومة ميزة تنافـسية للـصادرات على أن يتم تحقيق نوع من التوازن بين التكنولوجيا كثيفة رأس المال وكثيفة العمالة ، وهنا يتطلـب الأمر تبني إستراتيجية الارتكاز على تكنولوجيا المعلومات المتطورة نظراً للأهمية الكبيرة والمتزايدة والمستمرة للمعلومات في ترشيد متخذي القرارات بما يدعم القدرة التنافسية للشركات .

٥. **تنمية وتطوير الموارد البشرية** : تعتبر الموارد البشرية الركيزة والدعامة الأساسية والمحورية لدعم القدرة التنافسية لجميع الشركات في جميع القطاعات ، ذلك نظراً لأن الإنسان هـو الأداة الأساسـية للتغيير والتطوير ، لأنه يتمتع بالقدرة على الابتكار واتخاذ القرارات ، وتتأثر مدى سلامة قراراتـه بالوازع الديني ، ودرجة تكيفه واستخدامه للتكنولوجيا المتطورة والمعلومات المتاحة بكفاءة وفعالية . وأدى ذلك إلى تعاظم الاهتمام بتطوير نظم وأساليب تأهيل الموارد البشرية وتطويرها مـن خـلال تطوير التعليم وأساليبه وأيضاً ما قد يحتاجه الاستمرار في التدريب لاستيعاب التكنولوجيا المتطورة .

٦. **تأهيل الشركات للحصول على شهادة المطابقة الدولية (أيزو ٩٠٠٠) كأسـاس لتحقيـق الجـودة الشاملة** : ويعتمد ذلك على وجود سياسات وأهداف واضحة ، وخطـط محـددة ومـوارد كافيـة ، ومنفذين أكفاء ، وتكنولوجيا مناسبة ، وتقييم ورقابة مستمرة ، في ظل إدارة واعية وقوية ورشـيدة تقود الشركة إلى آفاق التطوير والسعي نحو تطبيق منهج الجودة الشاملة (٤٩) حيث أن العلاقة طردية بين الجودة وزيادة التصدير.

٧. **دعم الأنشطة التي تؤثر وتتأثر بالتصدير** : تتأثر العملية التصديرية بثلاثة أنشطة رئيـسية هـي : تـسويق الـصادرات **Export Marketing** ، وتمويـل الـصادرات **Export Finance** ، والإجراءات التصديرية **Export Procedures** . وتفاعل هذه الأنشطة الثلاثة مجتمعة في تأثيرها على العملية التصديرية ، وليس هناك حد فاصل بين كل منها ، فمثلاً قـد تكـون عمليـة تمويـل الصادرات وما تتطلبه من تسهيلات ائتمانية يقدمها المصدر إلى المستورد وهو أحد عناصر الجذب التي تعتمد عليها المنشأة عند تسويق صادراتها ، حيث أنه كلما زادت هذه التسهيلات كلمـا فـضل المستوردون التعامل مع المنشأة بدلاً من التعامل مع المنـشآت المنافـسة لهـا ، كمـا أن سـهولة الإجراءات التي تحددها الدولة لإسترداد المصدر لمستحقاته لدى مصلحة الجمارك وفقـاً لنظـامي السماح المؤقت أو الدروباك قد تعتبر أحد عناصر تمويل الصادرات بشكل غير مباشر ، رغم أنهـا تتصل بشكل مباشر بالإجراءات التصديرية .

٨. **الارتكاز على قاعدة بيانات لدعم قرارات المصدرين** : على أن تشمل قاعـدة البيانـات الـشركات السعودية المنتجة للسلع والخدمات ، والشركات السعودية المصدرة ، والشركات الأجنبية المستوردة ، والفرص التصديرية المتاحة ، والفرص التصديرية المحتملة في ظل المتغيرات السائدة والمحتمـل

أن تسود ، والمعارض الدولية ، والإحصائيات التجارية للسلع ، وبيانات الأسواق الخارجية ، وأسعار السلع المتداولة بالبورصات ، وأخبار السلع الجديدة بالأسواق ، واللوائح والإجراءات الخاصة بالدول الأجنبية ، وأسعار الشحن من المملكة إلى جميع دول العالم ، هذا بالإضافة إلى ارتباط قاعدة البيانات التي تم أعدادها والتي تشمل البيانات السابقة وغيرها بمجموعة بنوك المعلومات العالمية بما يساعد على الإستفادة مما تشمله من بيانات أو معلومات ، ويساعد استخدام الحاسبات الآلية على ذلك من خلال شبكة الإنترنت ، مما يوفر المعلومات التي تساعد على دعم الصادرات . حيث أن الحصول على المعلومات الصحيحة والملائمة في الوقت والمكان وبالسعر المناسب يشكل عاملاً أساسياً ومؤثراً في دعم الصادرات .

## رابعاً : تقييم الأساليب الحالية للمحاسبة عن التكاليف في ظل بيئة النظام العالمي الجديد :

أشار Kaplan & Cooper [٥٠] إلى أن الإدارة تقوم بإتخاذ القرارات بناء على معلومات تكاليفية مشوهة في ظل النموذج التقليدي للمحاسبة عن التكاليف ، مما قد يترتب على تلك القرارات نتائج سلبية ، تؤدي في النهاية إلى ضعف المركز التنافسي للمنشأة .

ولقد أدت المتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد إلى اضطرار العديد من الشركات إلى إعادة النظر في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف ، ذلك بهدف تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة ، نظراً لأن نظم التكاليف التقليدية قد تم تصميمها في ظل بيئة كانت الأجور فيها تمثل الجزء الأعظم من تكاليف الإنتاج ، ومن ثم كانت تستخدم كأساس لتحميل التكاليف الإضافية ، وهذا لم يعد ملاءما في ظل البيئة الحديثة والتي أصبحت الآلية في الإنتاج تمثل النصيب الأكبر ، ويمكن تناول أثر بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها [٥١] :

١- أهداف محاسبة التكاليف . ٢- هيكل التكلفة . ٣- مراكز التكلفة . ٤- أسس التحميل .
٥ - نظريات التكاليف . ٦- تقارير التكاليف . ٧- فترة التكلفة . ٨- طريقة احتساب التكلفة .

١. **أهداف محاسبة التكاليف :** تستخدم المنشآت محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات الفرعية بغرض تحقيق بعض الأهداف والتي من أهمها :

- **أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج :** تهدف عملية الرقابة إلى منع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة بما يحقق خفض التكاليف . وعلى الرغم من أهمية هذا الهدف إلا أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة قد إختلفت أساليب وأدوات الرقابة على التكاليف حيث أنخفضت أهمية ودور المقاييس والمؤشرات المالية ، وزادت أهمية أستخدام المقاييس والمؤشرات غير المالية مثل : الجودة ، ودرجة رضاء العملاء ، ومدى استغلال المساحة المتاحة ...
- **توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وتقييم المخزون آخر الفترة المالية** : في ظل نظم التكاليف التقليدية يتم تقييم المخزون بهدف أعداد القوائم المالية . أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، وفي حالة تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بالضبط (JIT) تنعدم الحاجة إلى وجود مخزون وبالتالي تنخفض أهمية هذا الهدف من أهداف محاسبة التكاليف .
- **المساعدة على رسم السياسات وإتخاذ القرارات :** في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما تتسم به من حدة المنافسة ، تصبح الحاجة ملحة لتخفيض التكاليف مع المحافظة على درجة عالية من الجودة ، ومن ثم أصبحت محاسبة التكاليف مسئولة عن توفير المعلومات التي تساعد على

ترشيد متخذي القرارات الإستراتيجية خاصة عن التكلفة والجودة ، فالنموذج التقليدي لا يوفر المعلومات الضرورية للتخطيط واتخاذ القرارات الاستراتيجية . حيث أنه في ظل البيئة التنافسية العالمية يكون الإهتمام موجهاً أساساً إلى جودة المنتجات وعلاقتها بالإنتاجية سواء كان ذلك فيما يتعلق بالمنتجات أو الخدمات ، حيث يعتبر قياس الجودة والتقرير عنها والرقابة عليها أحد أهم أهداف نظام التكاليف .

وعلى ضوء ما سبق فإنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما يتولد عنها من بيئة المنافسة يكون الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو إدارة التكلفة . وكذلك يتم إعادة ترتيب أهداف محاسبة التكاليف وفقاً لأولوياتها لتصبح :

١- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات .
٢- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج .
٣- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وتقييم المخزون آخر الفترة المالية .

٢. **هيكل التكلفة :** من أهم سمات البيئة الصناعية الحديثة تزايد درجة الآلية ، وترتب على ذلك تغير هيكل التكلفة Cost Structure ، حيث تضاءلت أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشر وغير مباشر نظراً لإنخفاض حجم عنصر العمل بمفهومه التقليدي ، كما تضاءلت أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى متغير وثابت ، نظراً لتضاءل نسبة التكاليف المتغيرة والتي تكاد أن تكون ثابتة .
ومع تزايد حجم التكاليف الثابتة في ظل البيئة الجديدة ظهر توجه متنامي لتبويت التكاليف وفقاً لإرتباطها بالأنشطة (ABC) . والعمل على التخلص من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو للمنشأة ككل ، وتبلغ قيمة تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج إلى التكاليف الإجمالية في العديد من الصناعات إلى ٢٦% فقط . ومن هنا تظهر أهمية هذا التوجه الجديد .

٣. **مراكز التكلفة :** في ظل بيئة التصنيع الحديثة يتم الاعتماد على مدخل المراكز المتعددة ، مما أدى إلى تخفيض عدد مراكز التكاليف ، حيث يحتوي المركز الواحد على آلات غير متجانسة ، ويتم أداء أكثر من عملية مختلفة على المنتج في نفس المركز .

٤. **أسس التحميل :** في ظل بيئة التصنيع الحديثة يتضاءل دور وأهمية العمل المباشر ومن ثم لم تعد ساعات العمل المباشر ملائمة كأساس لمعدلات التحميل للتكاليف الإضافية وأصبح من الضروري إعادة النظر في أسس التحميل التقليدية ، وضرورة استخدام أسس جديدة تتناسب والبيئة الجديدة .

٥. **نظريات التكاليف :** يتم تحميل عناصر التكاليف على وحدات الإنتاج في ظل النظم التقليدية للتكاليف وفقاً لأي من المدخل الكلي أو المدخل الجزئي (المباشر/المتغير/المستغل) ، ويتلاءم كل مدخل مع استخدامات معينة بما يوفره من معلومات تتناسب مع تلك الاستخدامات .
وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة تختلف درجة الآلية بكل منشأة ، ومن ثم يصعب اختيار أي المدخلين لتوفير المعلومات الملائمة .

٦. **تقارير التكاليف :** في ظل بيئة التصنيع الحديثة تزايد حجم التكاليف الثابتة وتضاءلت أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشر وغير مباشر أو إلى متغير وثابت لمعدلات تحميل التكاليف الإضافية .
ولقد أدت تلك المتغيرات التي تمخضت عنها بيئة التصنيع الحديثة إلى التأثير على مضمون تقارير التكاليف وأسلوب العرض ودورية تدفق تلك التقارير ، حيث تم الإستغناء عن تقارير العمالة ، وأنخفض عدد التقارير التشغيلية وتقارير الانحرافات ، كما زادت أهمية التقارير غير المالية .

7. **فترة التكاليف :** يخضع تحديد فترة التكاليف إلى مدى احتياج الإدارة إلى معلومات ، إلا أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما تتسم به من تغيرات مستمرة تكون فترة التكاليف أقصر عن ذي قبل ، وتختلف طبيعة ونوعية المعلومات خاصة مع تزايد حدة المنافسة المحلية والعالمية .
8. **طريقة إحتساب التكلفة :** في ظل الأسلوب التقليدي للتكاليف يتم تجميع عناصر التكاليف وفقاً لأحدى طريقتين : الأوامر الإنتاجية أو المراحل الإنتاجية ، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فيكون من الملائم استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) حيث أنه يمكن تطبيقه في كل أنواع الإنتاج المستمر والنمطي وكذلك الأوامر الإنتاجية أو الإنتاج للتخزين أو حسب الطلب ...إلخ .

وتأسيساً على ما سبق يتبين أن بيئة التصنيع الحديثة تتطلب إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية حيث تتطلب أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفيه حتى يتوائم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة وعوامل المنافسة والتي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد .

## خامسا: مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل بيئة النظام العالمي الجديد .

تعد إدارة التكلفة من منظور استراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل في تناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية ، وهناك ثلاثة مداخل بديلة لتطبيق أسلوب إدارة التكلفة Cost Management [٥٢]:

**المدخل الأول – استخدام بعض أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكلفة التقليدي .**

**المدخل الثاني – إحلال إدارة التكلفة محل نظام التكلفة التقليدي .**

**المدخل الثالث – تصميم منظومة متكاملة لإدارة التكلفة الإستراتيجية .**

**المدخل الأول – استخدام بعض أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكلفة التقليدي .**

وفي ظل هذا المدخل يتم إستخدام الحاسب الآلي لتحديث أو تجميع بيانات التكاليف مثل أسس تخصيص الموارد بين الأنشطة قبل تحديد مجمعات التكلفة **Cost Pools** ، وأيضاً بيانات عن مسببات التكاليف **Cost Drivers** ، وتعمل إدارة التكلفة على سرعة التطبيق وتخصيص تكلفة هذا التطبيق ، إلا أن ذلك لن يحقق كل الأهداف المنشودة منه .

**المدخل الثاني – إحلال إدارة التكلفة محل نظام التكلفة التقليدي .**

وفي ظل هذا المدخل يتم تطوير قاعدة البيانات للشركة بحيث تحتوي على البيانات اللازمة لتطبيق إدارة التكلفة ، وتحديد مسار تدفق البيانات بما يضمن التحديث المستمر لها ، ويتطلب تطبيق هذا المدخل الإعتماد بشكل كبير على الحاسبات الآلية .

**المدخل الثالث – تصميم منظومة متكاملة لإدارة التكلفة الإستراتيجية .**

ويتطلب تطبيق هذا المدخل الارتكاز على مجموعة من الخطوات والمتمثلة فيما يلي :

1. **تحليل العمليات** وتحديد الأنشطة المكونة لها .
2. **تصميم مقاييس الأداء** وتقييم كل من هذه المقاييس في ضوء النتائج المتوقعة لكل منها ، ويجب أن تكون هذه المقاييس واضحة ودقيقة ، وأن تنصب على العوامل المؤثرة والمسببة لحدوث الأداء ، وألا

تقتصر على قياس النتائج المالية فقط ، بل تمتد إلى قياس مستوى الأنشطة المدعمة للمستهلك وأنشطة ضمان الجودة .

٣. **تحليل عناصر التكلفة** وفقاً للأنشطة الإنتاجية المختلفة .
٤. **تحليل العمليات والأنشطة** في المجال التسويقي وفي مجال خدمة العملاء .
٥. **تحليل الربحية** على مستوى الأنشطة وعلى مستوى العملاء .
٦. **الإرتكاز على قاعدة بيانات** تتضمن عناصر التكلفة تبعاً للأنشطة المختلفة بجانب تكاليف عن دورة حياة المنتج وتكلفة ضمان الجودة .
٧. **تصميم الأساليب المتطورة لتقييم الأداء** ، وهنا يتم قياس عناصر محصلة الأداء سواء كانت هذه العناصر متمثلة في نواحي مالية ، أو متعلقة بوجهة نظر المستهلك أو عن نواحي التطور التكنولوجي بالمنشأة .

**ويقصد بإدارة التكلفة الإستراتيجية** (٥٣) ما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمنشأة، وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها – دون المساس بالجودة - واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما (٥٤) يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها علي قسط أكبر من رضاء العملاء ، أو هي استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لإعداد وتطوير الاستراتيجيات وخفض التكاليف (٥٥) وبما يحقق للمنشأة ميزة تنافسية قوية. وفي ظل بيئة التصنيـع الحديثـة (٥٦) تقوم إدارة التكلفة الاستراتيجية بهذا الدور بفعالية خلال دورة حياة المنتج .

يوفر مدخل إدارة التكلفة المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما (٥٧) يحقق العديد من المزايا والتي من أهمـها : زيادة الإنتاجية، ومضاعفة الإنتاج ، وزيادة الربحية، ورفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية وتوفير آلية التحسين المستمر للأداء والتكلفة وضبط الجودة الشاملة مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمنشأة . وحيث أن هناك علاقة وثيقة بين القرار الإداري المتخذ والتكلفة المترتبة علي هذا القرار **فيمكن وصف إدارة التكلفة** بأنها الإدارة التي تعمل من منظـور فكري وسلوكي متطور بقصـد تقديـم منتج بمواصفات وجـودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفـة مستمرة سواء من الناحية الجمالية أو الإستعمالية للمنتج ، وبتكاليف منخفضة ، وبأسعار حقيقيـة ، وأن يكون للمنتج العديد من الإستعمالات البديلة ، واختيار أفضل تشكيلة من المنتجات في ظل ما هو متاح من موارد ، وعلي أن يتحقق ذلك إعتماداً علي أدوات وأساليب فنية متطورة ، وفي ظل نظم التصنيع الحديثة مثل نظام التصنيع المرنة (**FMS** ) والتصنيع المتكامل بإستخدام الحاسب الآلي (**CIM**) . وتتعدد الأدوات والأساليب التي تستخدمها إدارة التكلفة الإستراتيجيـة لقياس التكاليف والأداء والجودة ومن أهمها (٥٨) : المحاسبـة عن التكاليف علي أسـاس النشاط (**ABC** ) ، الإنتاج في الوقت المحدد بالضبـط (**JIT**) ، ضبط الجودة (**TQC**) ، دوائر الجودة ( **QC** ) ، العيوب الصفرية ( **ZD** ) ، التكاليف المستهدفة ( **TC**) ،التحسين المستمر ( **CI** ) ، تحليـل سلسلة القيمـ ـة ( **VCA** ) ، إدارة الجودة الشاملة ( **TQM** ) . حيث يجب أن تتعامل المحاسبة الإدارية (٥٩) مع التحديات المترتبة علي المتغيرات العالمية في قطاع الأعمال عن طريق النظرة الواسعة لأداء الإدارة مثل : سلسلـة القيمة **VC** ، والمحاسبة علي أساس تكلفة النشاط **ABC** ، و قيمـة التقنيـ ـ ـة TV المتمثل فيما يضيفه استخدام تقنيات عالية من قيمة .

ولقد تأثر هيكل وسلوك التكلفة (٦٠) في ظل مراعاة البعد الإستراتيجي واعتماد نظم التشغيـل في بيئة التصنيع الحديثة علي التقنيات العالية والمتقدمة والتي تختلف بدرجة كبيرة عن نظـم التشغيل التقليدية فقد

أدي سيادة الطابع الآلي علي نظم التشغيل في معظم الصناعات إلي اختلاف عناصر التكاليف ونسبة كل عنصر في ظل التقنيات المطبقة ، حيث أدي انخفاض الحاجة إلي العمل اليدوي إلي زيادة نسبة تكلفة العمل غير المباشر علي حساب العمل المباشر الذي تضاءل إلي أدني حد ممكن وانحصر في الأعمال الإشرافية خلال دورة حيـاة المنتج والتي تمثلت في معظمها في تكاليف ثابتة . وقد ترتب [٦١] علي سيـادة الطابع الآلي ، ارتفاع تكلفة الآلات عالية التقنية بالإضافة إلي ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكاليف الإنتاج حيث تحولت العديد من التكاليف المباشرة إلي تكاليف غير مباشرة . وتساعد [٦٢] سلسلة القيمة علي فهم سلوك التكاليف ، والتمييز ـ أي التفرقة ـ بين الموارد الكامنة حتي يمكن المفاضلة بينها من وجهة نظر المستهلكين .

وأشارت بعض الدراسات [٦٣] إلي أن معلومات المحاسبية الإدارية في ظـل الوضـع التقليدي تهدف أساساً إلي خدمة إدارة المنظمة . أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد علي الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم إلي تدفق المعلومات من الداخل والخارج من خلال العلاقات المباشرة ليس فقط مع الموردين والعملاء الحاليين والمتوقعين وإنما مع موردي الموردين وعملاء العملاء ، بهدف إرضاء العملاء والتحسين المستمر للإنتاج . فقد أصبحت هذه المعلومات ضرورية لكافة العاملين خلال دورة حياة المنتج مما يساعد علي فهم وتحسين الأنشطة بشكل مستمر ليتوافق مع التغيرات في رغبات العملاء ومواقف المنافـسين . كما أصبحت إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخلاً حتمياً في ظل هذه المتغيرات التي أفرزتها هذه البيئة . وتساعد سلسلة القيمة [٦٤] علي توقع الطلب علي بعض المنتجات في بعض الأسواق في ظل الظروف المتوقع أن تسود ، وفي ظل الاختلاف والتباين الكبير في حاجات ورغبات المستهلكين من هذه المنتجـات .

## سادساً : الدراسة التطبيقية :

يهدف الباحثان من القيام بالدراسة التطبيقية إلى تحقيق أهداف الدراسة النظرية واختبار فروضها ، وقـد تـم جمع بيانات الدراسة التطبيقية من مصادرها الأولية عن طريق إستبانه أعتمد في تـصميمها علـى الدراسـة النظرية وعلى بعض المقابلات الشخصية مع العديد من المسئولين في بعض الشركات الممثلة لمجتمع الدراسة والتي تم اختيارها بشكل عشوائي ، روعي فيه أن تمثل العينة جميع الأنشطة المختلفة للشركات مع مراعاة أن تشمل الاحجام المتباينة لتلك الشركات .

وفي ضوء تلك المقابلات أعيد صياغة الاستبانة واستقر الباحثان على شكلها ومضمونها (ملحـق ١) حيـث أصبحت أكثر وضوحاً وصلاحيته للتطبيق على مفردات مجتمع الدراسة التطبيقية .

ومن خلال الاستبانه استطلع الباحثان آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية حيث ارسلت الاستبانة إلى ٧٦ شركة ، وتم تقسيم تلك الشركات وفقاً لطبيعة نشاطها إلى تسعة مجموعات أساسية وهي :

١. **شركات ذات أنشطة زراعية وتصنيع غذائي .**
٢. **شركات ذات أنشطة صناعية .**
٣. **شركات الأسمنت .**
٤. **شركات الأسمدة .**
٥. **شركات الاستثمارات والتنمية العقارية .**
٦. **شركة الكهرباء (سكيكو) .**
٧. **شركات النقل البحري .**

**٨. البنوك .**

**٩. شركات الخدمات الإعلانية .**

وقد بلغت الردود الصالحة ٣٥ شركة بما يمثل نسبة ٤٦% وهي نسبة مقبولة في مثل هذه الدراسات .

وتبين من تحليل تلك الردود مايلي :

١. تشابه آراء المسئولين داخل كل مجموعة من الشركات إلى حد كبير ، ولم يصل إلى حـد المطابقـة وإنما أختلافات طفيفة ، وبمناقشة بعض المسئولين تبين أنها أختلافات فقط في درجة القبول أو درجة عدم القبول .

٢. هناك أختلافات بين آراء المسئولين لكل مجموعة عن آراء المسئولين بالمجموعات الأخـرى فـي بعض مفردات الاستبانه ، بما يجعل من غير الدقيق تصميم قائمة واحدة تصلح لجميع المجموعات ، ولكن يرى الباحثان أنه يمكن عمل قائمة لكل مجموعة تتضمن العناصـر التـي تتفـق مـع آراء المسئولين فيها .

ويمثل الجدول رقم (١) نتائج إستطلاع آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية مقسمة إلى مجموعة وفقاً لتقارب أنشطتها .

## جدول رقم ( ١ ) (*)

## يمثل نتائج استطلاع آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية

| الموضوع | الشركات الزراعية والتصنيع الغذائي | | | الشركات الصناعية | | | شركات الأسمنت | | | شركات الأسمدة | | | شركات الاستثمارات والتنمية العقارية | | | شركات الكهرباء | | | شركات النقل البحري | | | البنوك | | | شركات الإعلان | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج |
| **(١) العوامل المؤثرة في درجة المنافسة هي :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| أ – تزاحم المنافسين | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| ب- احتمال دخول منافسين جدد. | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| جـ- وجود سلع بديلة للمنتج . | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| د – مدى قوة موردي الشركة . | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ |
| هـ- مدى قوة المشترين (العملاء) للشركة . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ |
| **أ - يتأثر تزاحم المنافسين بما يلي :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • مدى نمو الصناعة . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | |
| • مدى سهولة أو صعوبة خروج المنافسين من السوق. | ✓ | | | | | ✓ | | ✓ | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | |
| • حجم التكاليف الثابتة . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| **ب - يتأثر احتمال دخول منافسين جدد بمدى سهولة أو صعوبة الدخول إلى السوق .** | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| **جـ - يتأثر وجود سلع بديلة للمنتج بما يلي :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • بتكلفة المنتج . | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | |
| • بسعر المنتج . | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| **د - يتأثر مدى قوة موردي الشركة بما يلي :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • عدد الموردين للشركة لنفس السلعة . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • مدى تحقيق ربح للمورد . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تكلفة تبديل مورد بآخر . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | |
| **هـ - يتأثر مدى قوة المشترين بما يلي :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • عدد المشترين للمنتج (العملاء) . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | |
| • مدى تحقيق ربح (أو منفعة) للمشتري . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تكلفة استقطاب مشتري جديد . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | | ✓ | | | | ✓ | ✓ | | |
| **( ٢ ) العوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة هي:** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • الحصة السوقية للشركة . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • مدى تميز المنشأة في مجال (أو منتج) معين . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • القدرات الذاتية للشركة والمتمثلة في : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| ❖ مدى كفاءة الموارد البشرية (العمالة) بالشركة . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| ❖ درجة التقنية بالشركة . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |

---

(*) الحرف ( أ ) يرمز إلى (أوافق) ، الحرف ( ب ) يرمز إلى (لا أدري) ، الحرف ( ج ) يرمز إلى (لا أوافق)

| الموضوع | الشركات الزراعية والتصنيع الغذائي | | | الشركات الصناعية | | | شركات الأسمنت | | | شركات الأسمدة | | | شركات الاستثمارات والتنمية العقارية | | | شركات الكهرباء | | | شركات النقل البحري | | | البنوك | | | شركات الإعلان | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج |
| **المؤثرات البيئية على المركز التنافسي ومنها :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • البيئة الأساسية بالمنطقة المحيطة بالشركة . | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • الدور الحكومي المتعلق بنشاط الشركة . | ✓ | | | | | ✓ | | ✓ | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | |
| **أثر جودة المنتج على المركز التنافسي والتي تتأثر بما يلي :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • بمدى الاهتمام بإرضاء العميل أولاً وأخيراً . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • بمدى تحديد توقعات واحتياجات وأذواق العملاء وترجمتها في شكل مواصفات لمنتجات الشركة . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • بمدى سلامة وأمن المنتج والتي تتحقق بما يلي : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| ❖ مراعاة مقاييس ومعايير تحقق الأمن للعميل . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| ❖ وجود أجزاء غير أساسية هدفها تحقيق الأمن (أجهزة إنذار .) | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| ❖ وجود أجزاء غير أساسية هدفها تخفيض الضرر عند حدوثه (حزام أمان ...) . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| **( ٣ ) متطلبات دعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • استراتيجية التكلفة (الإنتاج بتكلفة اقل من المنافسين). | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • استراتيجية التميز (تميز المنتج على المنافسين) . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • استراتيجية التركيز (التركيز على منتج معين أو على قطاع معين من السوق) بما يزيد من التركيز على الميزة التنافسية للشركة . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تطوير أساليب التقنية . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • استخدام التكنولوجيا المناسبة (كثيفة العمالة/كثيفة رأس المـــال ...) . | ✓ | | | ✓ | | | | ✓ | | ✓ | | | | ✓ | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تنميـة المـوارد البـشرية لتـصبح قـادرة علـى التعامـل مـع التكنولوجيا المستخدمة. | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • مرونة سوق العمل المحلي للشركة . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| **( ٤ ) الدور الحكومي في دعم المركز التنافسي لزيـادة الصادرات يتمثل في :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • تنقية القوانين الحالية المرتبطة بالصادرات . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • إعــادة النظـر فــي التـشريعات القائمـــة لــتلائم المتغيــرات الاقتصادية الجديدة . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • دعم القطاع الخاص . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تخفيض الأعباء على المنتجين لخفض تكاليف الإنتاج | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • زيادة الفترة اللازمة لإزالة الحواجز الجمركية . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تطوير سوق المال . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • زيادة كفاءة البنية الأساسية . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تخفيض الدور الحكومي في الأنشطة الاقتصادية . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تأهيل الشركات للحصول على شهادة المطابقة للمواصفات | ✓ | | | | | ✓ | | ✓ | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | |

| الموضوع | الشركات الزراعية والتصنيع الغذائي | | | الشركات الصناعية | | | شركات الأسمنت | | | شركات الأسمدة | | | شركات الاستثمارات والتنمية العقارية | | | شركات الكهرباء | | | شركات النقل البحري | | | البنوك | | | شركات الإعلان | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الدولية أيزو ٩٠٠٠ . | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج | أ | ب | ج |
| **( ٥ ) مظاهر المزايا التنافسية للشركة تتمثل في :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • الجودة الأعلى للسلع والخدمات . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • الوقت الأقل في الإنتاج والسرعة في الخدمة . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • العناية الأكفأ والأشمل بالعملاء . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • العلاقات الأكفأ مع الموردين . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • التكلفة الأقل والسعر الأفضل للعميل . | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| **( ٦ ) دعم القدرة التنافسية للشركة عن طريق :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • مواجهة المنافسين من خلال المنافسة على أساس السعر . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | | ✓ | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | |
| • مواجهة تهديد السلع البديلة . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | | ✓ | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | |
| • مواجهة قوة المشترين . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | | ✓ | |
| • تأكيد التميز والاختلاف عن المنافسين . | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • تعظيم العائد عن طريق : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| ❖ تدنية التكاليف وترشيد الإنفاق . | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| ❖ تدنية التكاليف على نفس حجم الإنتاج بمستوى ثابت من الجودة والكفاءة . | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • زيادة حجم الإنتاج بنفس حجم التكلفة . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| **( ٧ ) أثر المنافسة على محاسبة التكاليف :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| **أ – أثرت المنافسة على أهداف التكاليف عن طريق :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • الرقابة على تكاليف الإنتاج . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • توفير أساس سليم لتقييم المخزون . | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| • المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات . | ✓ | | | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | |
| **ب- أثرت المنافسة على هيكل ومكونات التكاليف :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • لم تعد هناك ضرورة لتصنيف التكاليف إلى المباشرة وغير المباشرة . | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ |
| • لم تعد هناك ضرورة لتصنيف التكاليف إلى المتغيرة والثابتة. | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ |
| • لم يتأثر حجم تكاليف الأنشطة . | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | |
| **ج- أثرت المنافسة على مراكز التكلفة .** | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | |
| **د – أثرت المنافسة على أسس التحميل :** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| • لم تعد معدلات التحميل ملائمة في ظل بيئة المنافسة . | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ |
| • لم تعد معدلات ساعات العمل المباشر ملائمة لمعدلات التحميل . | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ | ✓ | | | | | ✓ | | | ✓ | | | ✓ |

وقد تبين من الجدول رقم (١) العناصر التالية :

**الأول : العوامل المؤثرة في درجة المنافسة :**

( أ ) اتفقت جميع المجموعات على أن **عامل تزاحم المنافسين** يعد احد العوامل المؤثرة في درجة المنافسة .

(ب) اتفقت جميع المجموعات على أن عامل **احتمال دخول منافسين جدد** يعتبر احد العوامل المؤثرة في درجة المنافسة فيما عدا شركات الأسمنت ومجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية .

(ج ) جميع المجموعات اتفقت على أن **وجود سلع بديلة للمنتج** يعتبر أحد العوامل المؤثرة في درجة المنافسة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الأسمنت .

(د ) جميع الشركات اتفقت على أن **مدى قوة موردي الشركة** يعتبر أحد العوامل المؤثرة في درجة المنافسة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الأسمنت ومجموعة البنوك ومجموعة شركات الإعلان .

(هـ) جميع المجموعات اتفقت على أن **مدى قوة المشترين (العملاء) للشركات** يعتبر أحد العوامل المؤثرة في درجة المنافسة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الإعلان.

**( أ ) العوامل المؤثرة في تزاحم المنافسين :**

١. جميع المجموعات إتفقت على أن **مدى نمو الصناعة** يعتبر أحد العوامل المؤثرة في تزاحم المنافسين فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية ومجموعة البنوك .
٢. جميع المجموعات اتفقت على أن **مدى سهولة أو صعوبة خروج المنافسين من السوق** يؤثر في تزاحم المنافسين فيما عدا الشركات الصناعية و شركات الأسمدة ومجموعة شركات النقل البحري بينما تتردد مجموعة شركات الاسمنت في الموافقة على أثر ذلك.
٣. جميع المجموعات إتفقت على أن تزاحم المنافسين يتأثر **بحجم التكاليف الثابته.**

(ب) اتفقت جميع المجموعات على أن **احتمال دخول منافسين جدد** يتاثر بمدى سهولة أو صعوبة الدخول إلى السوق فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية .

**(ج) العوامل المؤثرة في وجود سلع بديلة للمنتج :**

١. اتفقت جميع المجموعات على أن وجود سلع بديلة للمنتج تتأثر **بتكلفة المنتج** فيما عدا شركات الأسمنت ومجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية ومجموعة شركات النقل البحري.
٢. اتفقت جميع المجموعات على أن وجود سلع بديلة للمنتج تتأثر **بسعر المنتج** فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الأسمنت ومجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية .

**( د) العوامل المؤثرة في مدى قوة موردي الشركة :**

١. اتفقت جميع المجموعات على أن **عدد الموردين للشركة لنفس السلعة** يتأثر بمدى قوة موردي الشركة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية .
٢. اتفقت جميع المجموعات على أن **مدى تحقيق ربح للمورد** يتأثر بمدى قوة موردي الشركة.

٣. اتفقت جميع المجموعات على أن **تكلفة تبديل مورد بآخر** يتأثر بمدى قوة موردي الشركة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الأسمدة ومجموعة شركات الاستثمارات والتنمية العقارية ومجموعة البنوك .

**(هـ) العوامل المؤثرة في مدى قوة المشترين :**

١. اتفقت جميع المجموعات على أن مدى قوة المشترين يتأثر **بعدد المشترين للمنتج** فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية ومجموعة البنوك.
٢. اتفقت جميع المجموعات على أن مدى قوة المشترين يتأثر **بمدى تحقيق ربح (أو منفعة) للمشري** .
٣. اتفقت جميع المجموعات على أن مدى قوة المشترين يتأثر **بتكلفة استقطاب مشتري جديد** فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية ومجموعة شركة الكهرباء ومجموعة البنوك في حين تتردد مجموعة شركات النقل البحري في أثر ذلك على مدى قوة المشترين .

ويتضح مما سبق خطأ الفرض الأول للبحث والذي ينص على أنه : تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية مهما كان نشاطها على العوامل المؤثرة في درجة المنافسة.

**الثاني : العوامل المؤثرة في المركز التنافسي للمنشأة :**

اتفقت جميع المجموعات على أن العوامل المؤثرة في المركز التنافسي للمنشأة هي : **الحصة التسويقية للمنشأة ، ومدى تميز المنشأة في مجال (أو منتج) معين ، والقدرات الذاتية للمنشأة والمتمثلة في مدى كفاءة الموارد البشرية ودرجة التقنية بها** .

**١- المؤثرات البيئية على المركز التنافسي :**

- اتفقت جميع المجموعات على أن البيئة الأساسية بالمنطقة المحيطة بالشركة تؤثر على المركز التنافسي للشركة فيما عدا شركات الأسمنت ومجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية .
- اتفقت جميع المجموعات على أن الدور الحكومي المتعلق بنشاط الشركة يؤثر على المركز التنافسي للشركة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة البنوك بينما تتردد مجموعة شركات الأسمنت في الموافقة على أثر ذلك على المركز التنافسي للشركة .

**٢ - أثر جودة المنتج على المركز التنافسي :**

اتفقت جميع المجموعات على أن لجودة المنتج أثره على المركز التنافسي والذي يتأثر بمدى الاهتمام بإرضاء العميل أولاً وأخيراً ومدى تحديد توقعات وإحتياجات وأذواق العملاء وترجمتها في شكل مواصفات لمنتجات الشركة ، وبمدى سلامة وآمن المنتج والذي يتحقق من خلال مراعاة مقاييس ومعايير تحقيق الأمن للعميل ، ووجود أجزاء غير أساسية هدفها تحقيق الأمن (أجهزة إنذار) ، ووجود أجزاء غير أساسية هدفها تخفيض الضرر عند حدوثه (حزام أمان) ، إلا أن مجموعات الشركات الصناعية لا توافق على أن جودة المنتج تتأثر بوجود أجزاء غير أساسية هدفها تحقيق الأمن (أجهزة إنذار) أو هدفها تخفيض الضرر عند حدوثه (حزام أمان) .

ويتضح مما سبق عدم التطابق الكامل بين آراء المسئولين في المجموعات المختلفة مما يثبت خطأ الفرض الثاني للبحث والذي ينص على أنه : تتفق آراء المسئولين في الشركة المساهمة السعودية مهما كان نشاطها - على العوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة .

**<u>الثالث :</u>** اتفقت جميع المجموعات على أن **<u>متطلبات دعم المركز التنافسي للشركات وزيادة صادراتها</u>** تتمثل في : استراتيجية التكلفة (الانتاج بتكلفة أقل من المنافسين) ، واستراتيجية التميز (تميز المنتج على المنافسين) ، وتطوير أساليب التقنية ، وتنمية الموارد البشرية لتصبح قادرة على التعامل مع التكنولوجيا المستخدمة ،ومرونة سوق العمل المحلي للشركة . كما اتفقت جميع المجموعات على أن من تلك المتطلبات استراتيجية التركيز (التركيز على منتج معين أو التركيز على قطاع معين من السوق) بما يزيد من التركيز على الميزة التنافسية للشركة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية .

كما اتفقت جميع المجموعات على أن من تلك المتطلبات استخدام التكنولوجيا المناسبة فيما عدا مجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية ومجموعة شركات الأسمنت تترددان في الموافقة على اعتبار هذا المتطلب ضرورياً لدعم المركز التنافسي وزيادة صادرات الشركات.

**<u>الرابع : الدور الحكومي في دعم المركز التنافسي لزيادة الصادرات :</u>**

اتفقت جميع المجموعات على أن الدور الحكومي في دعم المركز التنافسي لزيادة صادرات الشركات يمكن أن يتمثل في تنقية القوانين الحالية المرتبطة بالصادرات ، وإعادة النظر في التشريعات القائمة لتلائم المتغيرات الاقتصادية الجديدة ، ودعم القطاع الخاص وزيادة كفاءة البنية الأساسية ، أما تخفيض الأعباء على المنتجين لخفض تكاليف الإنتاج فوافقت عليه جميع المجموعات عدا شركة الكهرباء.

ويتضح مما سبق تطابق آراء المسئولين في المجموعات المختلفة إلى حد كبير مما تثبت صحة الفرض الثالث للبحث والذي ينص على أنه : تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها - على متطلبات دعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها .

أما زيادة الفترة اللازمة لإزالة الحواجز الجمركية فقد وافقت جميع المجموعات فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية وشركة الكهرباء على أهميته لدعم المركز التنافسي . أما تطوير سوق المال فوافقت عليه جميع المجموعات فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية بينما تتردد شركات الأسمنت في الموافقة على مدى أهمية إعتباره هاماً لدعم المركز التنافسي . أما تخفيض الدور الحكومي في الأنشطة الاقتصادية فقد وافقت جميع المجموعات على اعتباره متطلب لدعم المركز التنافسي فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الأسمنت . أما تأهيل الشركات للحصول على شهادة المطابقة للمواصفات الدولية أيزو ٩٠٠٠ ، فقد وافقت جميع المجموعات على أهميته في دعم المركز التنافسي جميع المجموعات فيما عدا مجموعة الشركة الصناعية ومجموعة شركات الأسمنت ومجموعة شركات النقل البحري .

ويتضح مما سبق خطأ الفرض الرابع للبحث والذي ينص على أنه : تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها - على الدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها .

**<u>الخامس : مظاهر المزايا التنافسية للشركة :</u>**

وافقت جميع المجموعات على أن مظاهر المزايا التنافسية للشركة تتمثل في الجودة الأعلى للسلع والخدمات ، والوقت الأقل في الإنتاج ، والسرعة في الخدمة ، والعناية الأكفأ والأشمل بالعملاء ، والعلاقات الأكفأ مع الموردين ، والتكلفة الأقل والسعر الأفضل للعميل .

ويتضح مما سبق التطابق الكامل بين آراء المسئولين في المجموعات المختلفة مما يثبت صحة الفرض الخامس والذي ينص على أنه : تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها - على المظاهر التنافسية للشركات المساهمة .

**<u>السادس : طرق دعم القدرة التنافسية للشركة :</u>**

١. اتفقت جميع المجموعات على أن مواجهة المنافسين من خلال المنافسة على أساس السعر تدعم القدرة التنافسية للشركة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الاستثمارات والتنمية العقارية ومجموعة البنوك .
٢. اتفقت جميع المجموعات على أن مواجهة تهديد السلع البديلة يدعم القدرة التنافسية للشركة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة البنوك .
٣. اتفقت جميع المجموعات على أن مواجهة قوة المشترين تدعم القدرة التنافسية للشركة فيما عدا الشركات الصناعية والبنوك بينما تتردد مجموعة شركات الإعلان في قبول ذلك .
٤. اتفقت جميع المجموعات على أن تأكيد التميز والاختلاف **عن المنافسين** يدعم القدرة التنافسية للشركة .
٥. اتفقت جميع المجموعات على أنه يمكن تنظيم العائد عن طريق تدنيه التكاليف وترشيد الانفاق ، وتدنيه التكاليف على نفس حجم الانتاج بمستوى ثابت من الجودة والكفاءة فيما عدا مجموعة شركات الأسمنت .

كما اتفقت جميع المجموعات على أنه يمكن تعظيم العائد عن طريق زيادة حجم الانتاج بمستوى ثابت من الجودة والكفاءة فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الاستثمار والتنمية العقارية .

ومما سبق يتضح خطأ الفرض السادس للبحث والذي ينص على أنه : تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها - على الطرق التي يمكن أن تدعم القدرة التنافسية للشركة .

**<u>السابع : أثرت المنافسة على محاسبة التكاليف :</u>**

**( أ ) أثر المنافسة على أهداف محاسبة التكاليف :**

١. اتفقت جميع المجموعات على أن المنافسة أثرت على هدفي الرقابة على تكاليف الإنتاج والمساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية فقط .
٢. اتفقت جميع المجموعات على أن المنافسة أثرت على هدف توفير أساس سليم لتقييم المخزون فيما عدا مجموعة الشركات الصناعية ومجموعة شركات الأسمنت .

**(ب) أثرت المنافسة على هيكل ومكونات التكاليف :**

رفضت جميع المجموعات القول بأن المنافسة أثرت على هيكل ومكونات التكاليف حيث لا يوافقون على أنه لم تعد هناك ضرورة لتصنيف التكاليف إلى المباشرة وغير المباشرة كما لم يوافقوا على أنه لم تعد هناك ضرورة لتصنيف التكاليف إلى المتغيرة والثابتة ، كما لم يوافقوا على أنه لم يتأثر حجم تكاليف الأنشطة كنتيجة للمنافسة فيما عدا شركات الإعلانات التي وافقت على أنه لم يتأثر حجم تكاليف الأنشطة نتيجة المنافسة .

(ج) رفضت جميع المجموعات الموافقة على أن المنافسة أثرت على مراكز التكلفة فيما عدا مجموعة شركة الكهرباء ومجموعة شركات الإعلانات ومجموعة شركات الاستثمارية والتنمية العقارية فقد وافقت على أن المنافسة قد أثرت على مراكز التكلفة .

**( د) أثرت المنافسة على أسس التحليل :**

رفضت جميع المجموعات الموافقة على أنه لم تعد معدلات التحميل ملائمة في ظل بيئة المنافسة كما رفضت الموافقة على أنه لم تعد معدلات ساعات العمل المباشر ملاءمة لمعدلات التحميل فيما عدا مجموعة شركة الكهرباء فقط .

ومما سبق يتضح خطأ الفرض السابع للبحث والذي ينص على أنه : تتفق آراء المسئولين في الشركات المساهمة السعودية - مهما كان نشاطها - على أثر المنافسة على محاسبة التكاليف .

## سابعاً : الخلاصة والنتائج :

تناول البحث مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد ، وتم التوصل إلى الخلاصة والنتائج التالية :

- تختلف التطورات الاقتصادية خلال العقدين الأخيرين في خصائصها وسماتها عن العقود السابقة ، مما فرض تحديات جديدة يجب أن تؤخذ في الحسبان عند وضع استراتيجية لدعم وتنمية القدرة التنافسية للصادرات السعودية .
- تتمثل المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد والتي يمكن أن تؤثر على المركز التنافسي للصادرات السعودية . في التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات ، وزيادة الاعتماد على التقنيات العالية خاصة في بيئة التصنيع وما ارتبط بالبيئة الصناعية الحديثة من أساليب مثل : إدارة الجودة الشاملة ( TQM) ونظم الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) والتركيز على المصنع بالكامل والتصنيع المتكامل باستخدام الحاسب الآلي (CIM) وإقرار اتفاق المنظمة العالمية للتجارة (WTO) .
- تتمثل متطلبات دعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة في ظل التطورات الاقتصادية الجديدة في : تهيئة المناخ الاقتصادي بما يتوافق والبيئة الاقتصادية العالمية الجديدة ، وإعادة النظر في النظم (التشريعات) والإجراءات ذات الصلة ، والتركيز على الميزة التنافسية بالمقارنة بالميزة النسبية ، والتركيز على منظومة متطورة للتكنولوجيا ، وتنمية وتطوير الموارد البشرية ، وتأهيل الشركات للحصول على شهادة المطابقة الدولية (أيزو ٩٠٠٠) كأساس لتحقيق الجودة الشاملة ، ودعم الأنشطة التي تؤثر وتتأثر بالتصدير ، والإرتكاز على قاعدة بيانات لدعم متخذي قرارات التصدير.
- أثرت بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها : أهداف محاسبة التكاليف ، وهيكل التكلفة ، ومراكز التكلفة ، وأسس التحميل ، ونظريات التكاليف ، وتقارير التكاليف ، وفترة التكلفة ، وطريقة إحتساب التكلفة . وتطلب ذلك إعادة النظر في التكاليف

التقليدية حيث تتطلب أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية حتى يتوائم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة وعوامل المنافسة والتي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد .

- تعد إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الادوات والأساليب التي تعمل في تكامل بهدف دعم الميزة التنافسية .
- هناك ثلاثة مداخل لتطبيق أسلوب إدارة التكلفة وهي : إستخدام بعض أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكلفة التقليدي ، وإحلال إدارة التكلفة محل نظام التكلفة التقليدي ، وتصميم منظومة متكاملة لإدارة التكلفة الاستراتيجية .
- يوفر نظام إدارة التكلفة لاستراتيجية المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما أدى إلى تحقيق العديد من المزايا ومن أهمها : زيادة الإنتاجية ومضاعفة الإنتاج ، وزيادة الربحية ، ورفع كفاءة الأداء ، وتوفير آلية التحسين المستمر للأداء والتكلفة .
- تتعدد الأدوات والأساليب التي تستخدمها إدارة التكلفة الاستراتيجية لقياس التكاليف والجودة مثل : TC , VCA , CI , ZD , QC , TQC , TQM , JIT , ABC .
- انتهت الدراسة التطبيقية على الشركات المساهمة السعودية إلى أن هناك اتفاق بين آراء المسئولين في تلك الشركات على : المتطلبات التي تدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها **(بما يثبت صحة الفرض الثالث للبحث)** ، كما اتفقت تلك الآراء على المظاهر التنافسية للشركة المساهمة **(بما يثبت صحة الفرض الخامس للبحث)** . في حين تباينت تلك الآراء فيما يتعلق بكل من العوامل المؤثرة في درجة المنافسة **(بما يثبت خطأ الفرض الأول للبحث)** ، والعوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة **(بما يثبت خطأ الفرض الثاني للبحث)** ، والدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها **(بما يثبت خطأ الفرض الرابع للبحث) ،** والطرق التي يمكن أن تدعم القدرة التنافسية للشركة **(بما يثبت خطأ الفرض السادس للبحث) ،** وأثر المنافسة على محاسبة التكاليف **(بما يثبت خطأ الفرض السابع للبحث)** .

# الهوامش

**١ –** د. إبراهيم بن عبدا المطرف ، "الإقتصاد العربي..الواقع والتحديات" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ، ص ١٩ .

**٢- يمكن الرجوع إلي :**

د. سمير أبو الفتوح صالح ، "الأعمال الإلكترونية كمنطق لتحديث ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل العولمة" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ، ص ٥-٦ .

**٣- يمكن الرجوع إلي :**

- د.عبدالنبي عبدالمطلب حسين ، "الاقتصاد العربي وتحديات العولمة" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ، ص ٢ .

٤- **يمكن الرجوع إلي :**

- د.أبو القاسم عمر الطبولي و د.عطيه المهدي الفيتوري ، "الاقتصاديات العربية وتحديات العولمة" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ،القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ، ص ١٤.
- د.طه محمد علوان علي ، "الاقتصاديات العربية الواقع واستراتيجية التحديث" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ، ص ١ .
- د.حربي محمد عريقات ، "التكامل الإقتصادي وتحديات التنمية وآفاق المستقبل في الوطن العربي" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ، ص ٧ .
- د.طلعت أسعد عبدالحميد ، "التحديات التي تواجه التسويق في العالم العربي" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ، ص ٢ .
- د. سمير أبو الفتوح صالح ، "الأعمال الإلكترونية كمنطق لتحديث ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل العولمة" ، مرجع سابق ، ص ١٠ .

**5**- Brace L., “ **The Outlook For Globalization**” , (Interview With Professor Gorge S.Yip Of The University Of California At Los Angeles ) (Interview ) , P.18.

**6**- **See e.g**.:

- Joan M.,“ The Power Of Virtual Integration : An Interview With Dell Computer’s Michael Dell “ ,**Harvard Business Review** ,Mar- Apr.1998,V.76,n2 P.77(13)**3** –
- **د.**مصطفى عبدالفتاح الطمبداوي ، "تحسين الجودة الصناعية للآلات والمعدات الزراعية لزيادة قدرتها التنافسية" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ص ١ .

**7**- The Role Of The CFO In The Next Millennium (Seminar On The Role Of The Management Accountant)" **,Management Accounting** , ( British ) , Feb. 1997,V.75,n2,P.6-8**.**

**8** - Charles B. Stabell, & Oystein D.Fjeldstad, “ Configuring Value For Competitive Advantage : On Chains , Shops, And Networks “, **Strategic Management Journal**, May 1998,V19,n5,P.413.

٩- د. صلاح بسيوني محمد عيد ، " نحو تخفيض تكاليف التشغيل بإستخدام التكنولوجيا الملائمـة "، **المجلـة المصرية للدراسات التجارية** ، مجلد ١٨ عدد (٢ ) ١٩٩٤ .

١٠- د. رمضان عطيه حسن ، " طبيعة الممارسات المحاسبية الداخلية وتكنولوجيا الإنتاج المساندة – دراسة إختبارية علي عينة من الشركات المساهمة المصرية " ، **المجلة المصرية للدراسـات التجارية** ، مجلـد ١٨ عدد (٢ ) ١٩٩٤.

١١- د. سمير أبو الفتوح صالح ، " إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسـة للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية ( منظومة مقترحة )، **المؤتمر العلمي السنوي الثـاني عـشر ، التصدير استراتيجية قومية ، ٩-١١ إبريل ١٩٩٦.**

**12**- T.Berry & Others , " The Consequences Of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting " , **Management Accounting (British)** , Nov.1997, V.75, n10 , PP.74-79 (2) .

**13**- Z.Degraeve , F.Roodhooft , "Determining Sourcing Strategies : A Decision Model Based On Activity And Cost Driver Information " , **Journal Of The Operational Research Society** ,V.49 n8 ,Aug.1998, P. 781 (9).

**14**-Robert Craig , " Value Chain Management , ( industry Trend or Event ) ,, **ENT** V.5 i1 Jan. 12,2000 ,PP.26-28.

**15**- Robin C.& Regine S. ,"The Scope OF Strategic Cost Management" , **Management Accounting (USA)** , Feb.1998, V.79,n8, PP.16-19 .

**16-** Joan Magretta, - .," The Power Of Virtual Integration : An Interview With Dell Computer's Michael Dell " ,**Harvard Business Review** ,Mar- Apr.1998,V.76,n2 P.77(13)

**17-** "The Role Of The CFO In The Next Millennium (Seminar On The Role Of The Management Accountant) , OP. Cit., PP.6-8

**18- See e.g.** :

- Jack N.," Software That's Elementary : ABC Software Aims To Give Manufacturers , Retailers Common Picture Of Value Chain " , **Food Processing** , V.59 n5 ,may 1998 , P.142-146(2) .
- John B., Gabe T.,"Winning In Industrial Markets " (Industrial Market Management Tips) , **Research-Technology Management** ,V.41 i4 Jul.-Aug. 1998 ,P.48 (7).

**19**- Robert C. ," VCM Vendors ,( Industry Trend or Event ) " , **ENT** ,V.5 i2 Feb.9,2000 ,P.38.

**20**-Robert D & Others," Green Value Chain Practice In The Future **", Journal Operations Management** ",Nov.1997, V15n4,PP.293-294.

**21- See e.g. :**

- George M.Bollenbacher, " Value Chain For Banks Starts With Customer Needs", **American Banker** , Mar.27,1996,V.161,n59,PP.8-12(2) .
- Robert D. & Others.,Op.Cit. PP.293-294.

**22-** **See e.g. ;**

- "trouble At The Check-Out ,(Sainsbury Supermarket Chain )(Face Value ), **The Economist (UK)** , Feb.1,1997, V.342,n8002, P.88 (1) .
- "trouble At The Check-Out ,(Sainsbury Supermarket Chain )(Face Value ), **The Economist (US)** , Feb.1,1997, V.342,n8002, PP.72-74 (1) .

**23- See e. g.** :

- Dilts,D.M. & Grabski,S.V., " Advanced Manufacturing Technologies What They Can Offer Management Accountants ", **Management Accounting** ,Feb.1990, PP.50 -51.
- Bennett,R., & Hendricks,J,." Justifying The Acquisition of Automated Equipment" **Management Accounting** , Jul.1987,P. 40 .
- Hendricks,J,."Applying Cost Accounting to Factory Automation "**Management Accounting ,** Dec.1988, P. 25 .

**24-** **See e. g.** :

- Dilts,D.M. & Grabski,S.V , Op. Cit., PP.50-51.

- Bennett,R., & Hendricks, Op. Cit ,P. 40 .
- Hendricks,J, Op. Cit, P. 25 .

**25- See e. g.** :

- Parker,T.,& Lettes,T., " Is Accounting In The Way Of Flexible Computer-Integrated Manufacturing ? ",**Management Accounting** , Jan.1991,P. 35 .
- Lander & Bayou,M.," Does ROI Apply To Robotic Factories ? "**Management Accounting** , May 1992,P. 52 .
- Mensah,M., & Miranti,J., " Capital Expenditure Analysis and Automated Manufacturing Systems : A Review And Synthesis " ,**Journal Of Accounting Literature** , Vol.8, 1989, P.192 .

**26- See e. g.** :

- Dilts,D.M. & Grabski,S.V , Op. Cit., PP.50-51.
- Bennett,R., & Hendricks, Op. Cit ,P. 40 .
- **See e** Hendricks,J, Op. Cit, P. 25 .

**27 See e. g.** :

- Hirsch,M.& Louderback,J., "**Cost Accounting : Accumulation , Analysis And Use**" , 3rd. Ed., South Western Pub.,Com.,Ohio,1992,P.16
- Hansen,D.R.,"**Management Accounting**",PWS-KENT Pub.,Com.,1990,P.15.
- Garrison,R.,"**Managerial Accounting**",6th.Ed.,Richard,D.IRWIN,INC.,1991, P.39
- Polakoff,J., 'Computer Integrated Manufacturing : A New Look At Cost Justifications ", **Journal Of Accountancy**, Mar., 1990,P.24 .

**28**- T.Berry & Others , Op. Cit., P.75.

**29**- Horngren,C., & Others ," **Cost Accounting :A Managerial Emphasis** ", 8th Ed.,Prentice-Hall, INC., New Jersey ,1994, PP.5-7 .

**30**- **See e.g. :**

- William G.Soucie ," Efficient Consumer Response Meets The Industrialization Of Agriculture " , **Agribusiness** , May- Jun. 1997 , V.13 ,n3 , P.349 (7) .
- B.Joseph Pine 11, " Serve Each Customer Efficiently And Uniquely " (Net Work Transformation : Individualizing Your Customer Approach ) , **Business Communications Review** , Jan.1996,V.26,n1,PP.52-59(4) .

**31- See e.g.:**

- William G.Soucie," Efficient Consumer Response Meets The Industrialization Of Agriculture ", **Agribusiness**,May-Jun.1997,V.13,n3,P.349.
- B.Joseph Pine 11," Serve Each Customer Efficiently And Uniquely ",(Net Work Transformation : Individualizing Your Customer Approach),**Business Communications Review** ,Jan.1996,v.26,n1,PP.52-59.

**٣٢- يمكن الرجوع إلي :**

- د.محمد بهاء الدين بديع القاضي ، "أثر البيئة الصناعية الحديثة وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية ودورها في خدمة إتخاذ القرارات الإستراتيجية" ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ،المجلد (١١) ، العدد (٢) ، ديسمبر ١٩٩٧م ، ص٨١-٨٥.
- فاطمة عبدالخالق ، "أنعكاسات استراتيجية الإدارة على أسس تحميل التكاليف غير المباشرة" ، **رسالة ماجستير** ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، ٢٠٠١م ص٣ .

**33**– Tberry & Others,"The Consequences Of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting ",**Management Accounting** (British),Nov.1997,V.75,n10.

**٣٤ ـ** للتوسع **يمكن الرجوع إلى :**

- د. عبد العزيز حجازي ، **ندوة بجامعة الإمارات** بعنوان "التعليم المحاسبي واحتياجات الممارسة المهنية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي"، نوفمبر ١٩٩٤م. ص (١-٢).
- Peter Wallton,"Accountancy Professionals In The Global Classroom ", **accountancy**,Dec.1996,P.54

**35- See e.g.:**

- حسن سيد عويس ،" إطار مقترح لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة " **رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة لكلية التجارة جامعة الأزهر**" ، ١٩٩٩ م ، ص (٢٣-٢٦) .
- WPPS(1998)Job No.1270,"**Update Of Information Concerning International Technical Standards In The Accountancy Sector** ", Feb.1998,P.9.

**36** –" The Role Of The CFO In The Next Millennium (Seminar On The Role Of The Management Accountant) "**Management Accounting**(British),Feb.1997,V.75,n2.

**37 – See e.g. :**

- Banker,R& Others, " Reporting Manufacturing Performance Measures To workers : An Empirical Study ",Journal Of **Management Accounting Researcch**,Fall1993,PP.33-53.
- Elliott,K.,"The Third Wave Breaks On The Shores Of Accounting ", **Accounting Horizons**,Jun.1992,P.68.
- Margaret,M," The Role Of Management Accounting In performance Improvement" **Management Accounting** ,Apr.1995,P.14
- Tagushi,I & Clausing, " Robust Quality ", **Harvard Business Review**,Jan.-Feb.1990,PP.66-75.

**٣٨ ـ** د. إبراهيم الصعيدي ، " **المراجعة ومتغيرات العصر** "، بدون ناشر، ١٩٩٦ م ص١٤.

**39 – See e.g. :**

- " **World Trade Organization(WTO) 1997,Trading Into The Future** ",File : Broch 04.Doc Printout : 3-10-1997,PP.13-15.
- **Discussion** Paper –IFAC-Jun.1994,A Strategic Framework For Pre qualification Location For Accounting Profession In The Year 2000 & Beyond.

**40** - WPPS(1998)Job No.2017,"**Disciplines On Domestic Regulation In The Accountancy Sector** "Apr.1998,P.20.

٤١- د.مجيد الحمادي ، "تحليل معمل التصنيع وضرورة التحديث في الاقتصاديات العربية النفطية" **، المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ص٥ .

٤٢- للتوسع يمكن الرجوع إلى :

- د.محمد الدمرداس السيد الخشن & د.هدايت محمد محي الدين ، "فرص وتحديات أمام أداء الاقتصاد العربي" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ص٧ .

٤٣- د.محمد بن عبدا البرعي & آخرون ، "المرتكزات القويمة لتعزيز قدرات الاقتصاديته العربية في ظل العولمة الاقتصادية" **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م ص١٩ .

٤٤- المرجع السابق ، نفس المكان .

**٤٥- يمكن الرجوع إلى :**

- د.سمير أبو الفتوح صالح ، مرجع سابق ، ص (٢٣٨-٢٤٢) .

**٤٦- يمكن الرجوع إلى :**

- د. محمود حسن حسني ، "الميزة التنافسية ومناهج قياسها مع التطبيق على قطاع الخدمات في مصر (صناعة البرمجيات)" ، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية** ، جامعة حلوان ، العدد الثاني ، ١٩٩٧ ، ص (١٦٢-١٦٨) .
- Michael E. Porter, "**The Competitive Advantages of Nations**" , The Free Press, 1990, PP. 71-124.

٤٧- د. نجاتي إبراهيم عبدالعليم ، "نموذج مقترح لقياس تكاليف أمن وسلامة المنتجات . وأثره في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة" ، **مجلة الدراسات المالية والتجارية** ، جامعة القاهرة فرع بني سويف ، العدد الثالث ١٩٩٧ ، ص ٣٧ .

٤٨- للتوسع يمكن الرجوع إلى: د. مصطفى عبدالفتاح الطمبداوي ، مرجع سابق ، ص ١-٣

٤٩- المرجع السابق ، ص ٩ .

**50-** Kaplan , R.S.& Cooper, R., "One Cost System IS Not Enough' , **Harvard Business Review**, Jan.-Fed., 1988 P.69.

**٥١- يمكن الرجوع إلى :**

- د. محمد بهاء الدين بديع القاضي ، "أثر البيئة الصناعية الحديثة وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات - التكاليف ودروها في خدمة إتخاذ القرارات الاستراتيجية" ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة بسوهاج ، العدد الثاني ديسمبر ١٩٩٧ ، ص ، ٨٦-٩٨.

**٥٢**- د. سمير أبو الفتوح صالح ، مرجع سابق ، ص (٢٤٩-٢٥٣) .

**53- See e. g. :**

- Young,S, & Selto,F., " New Manufacturing Practice And Cost Management : A Review Of The Literature And Directions For Research ", **Journal Accounting Literature** ,Vol.10.1991, P.276.
- Horngren,C., & Others, Op. Cit. P.5.
- Shank,K. & Govindarjan,V., " **Strategic Cost Management , The New Tool For Competitive Advantage** ", The Free Press, New York, 1993, 14-20 .
- Raibor,., & Others ,"**Management Accounting** ",2Ed.,New york,West Publishing Com.,1996, P.52.
- Ness,J., & Cuczza,T., " Tapping The Full Potential Of ABC ",**Harvard Business Review**,Jul.-Aug.1995 ,P.130 .

**54- See e.g. :**

- R.Cooper & R.Slagmulder, "Strategic Cost Management" , **Management Accounting**, New York, 1998, P.14.
- A.Mersereu, "Controlling The Cost Of Plastic", **CMA Management,** Jul.-Aug. 1999,P.27.
- Hansen, D.R.& Molvn, M.M.., "**Cost Management :Accounting and South-western College" Publishing**, 1997, P354.

**55- See e.g.**

- فاطمة عبدالخالق ، مرجع سابق ، ص ١٢١ .
- R.Cooper & R. Slagmuler, "Strategic Cost Management" **Management mint Accounting** Jan. 1998, P.14.
- A.Mersereu, A., "Controlling The Cost of Plastic" , **CMA Management**, Jul.-Aug.1999, P.27.
- Hansen D.R & Moiva, M.M., "**Cost Management : Accounting and Control**" , South-Western College Publishing, 1997, P.354.

**56**- **See e. g.** :
- Ferrara,W., " The New Cost Management Accounting More Questions Than Ansers ", **Management Accounting** , Oct..1990,P. 50 .
- Young,S, & Selto,F., Op. Cit. P.278.
- Foster,G., & Horngren,C., " JIT Cost Accounting And Cost Management Issues "**Management Accounting** , Jun.1987, P.17.

**57**- **See e. g.** :
- د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، " **المحاسبة الإدارية ـ الأصالة والمعاصرة** " والمنصورة ، مكتبة الجلاء الجديدة ، ١٩٩٧ ، ص : ٨٨-٩٢ .
- د. تهاني محمد عبده النشار، " إستخدام نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط في البنـوك التجاريـة المصرية : منهج اجرائى مقترح " **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، مجلد ٢٠ عـدد (٢ ) ١٩٩٦ ص. ١١٤ .
- Turney,P., " How Activity- Based Costing Helps Reduce Cost " **, Journal Of Cost Management** ,Vol.4, No.4, Winter1991(a),PP.30-31 .
- Innes,G.,& Mitchell,F.," ABC,A Flow-up Survey Of CIMA Members **Management Accounting** , Jul.-Aug.1995 ,P.50 .
- May,M., " An Activity-Based Approach To Recourse Accounting And Budgeting In Government ", **Management Accounting** , Jul.-Aug.1995, P27 .
- Raiborn,. & Others ,Op. Cit, P.47 .

**58**- **See e. g.** :
- د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، مرجع سابق ، ص . ٩٣ .
- Shank,K. & Govindarjan,V., Op. Cit. PP.143-145.
- Shank,K.,"Strategic Cost Management : New Win Or Just New Bottles "**Journal Of Management Accounting Research** , Fall .1989,P.47.
- Young,S, & Selto,F., Op. Cit. P.278.

**59**- "The Role Of The CFO In The Next Millennium (Seminar On The Role Of The **Management Accountant** , Op. Cit. , P.6.

**60**- **See e. g.** :
- د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، مرجع سابق ، ص . ٩١ .
- Hirsch,M.L.,"**Advanced Management Accounting**", PWS-KENT Publishing Com., 1988, P. 42 .
- Ferrara,W., Op. Cit. P.48.

**61**- **See e. g.** :
- د. تهاني محمد عبده النشار، "استخدام نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط في البنـوك التجاريـة المصرية : منهج اجرائى مقترح "، مرجع سابق ، ص. ١١٦ .
- Sweeny,R., " Cost Accounting In A Robotic Environment ", **The Accounting Digest** 1988,P.2 .

- Kerremans & Others, " Impact Of Automation On Cost Accounting ".**Accounting And business Research** ,Vol.21,No.82,1991,P.153.
- Mike, M.C., & Hardy,A., " ABC Puts Accountants On Design Team At HP ", **Management Accounting** ,Sep.1993,P.23 .

**62**- Rupert B. , Op. Cit., P.54(1).

**63**- S**ee e. g.** :

- Banker,R., & Others , "Reporting Manufacturing Performance Measures To Workers :An Empirical Study ", **Journal Of Management Accounting Research**, Fall1993 PP.33-53 .
- Elliott,K., " The Third Wave Breaks On The Shores Of accounting " **Accounting Horizons**,Jun.1992 ,P.68 .
- Margaret,M.," The Role Of Management Accounting In Performance Improvement" , **Management Accounting ,** Apr.1995, P. 14 .
- Tagushi,I & Clausing, " Robust Quality " **,Harvard businss Review** ,Jan.-Feb.1990, PP.66-75 .

**64**- Ed Doyle, " Logility Value Chain Solutions Enables Market Forecasting.(Logility Inc,s Logility Value Chain Solutions ) ( Product Announcement ) , **ENT** , V.3 n15 , Sep.
23 1998 , P. 40(1) .

# المراجع


**أ – المراجع العربيه:**

- حسن سيد عويس ،" إطار مقترح لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة " **رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة لكلية التجارة جامعة الأزهر"** ، ١٩٩٩ م.
- د. إبراهيم الصعيدي ، " **المراجعة ومتغيرات العصر** "، بدون ناشر، ١٩٩٦ م.

- د. إبراهيم بن عبدا المطرف ، "الإقتصاد العربي..الواقع والتحديات" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د. تهاني محمد عبده النشار، " إستخدام نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط في البنوك التجارية المصرية : منهج اجرائى مقترح " **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، مجلد ٢٠ عدد (٢ ) ١٩٩٦.
- د. رمضان عطيه حسن ، " طبيعة الممارسات المحاسبية الداخلية وتكنولوجيا الإنتاج المساندة – دراسة إختبارية علي عينة من الشركات المساهمة المصرية " ، **المجلة المصرية للدراســات التجارية** ، مجلد ١٨ عدد (٢ ) ١٩٩٤.
- د. سمير أبو الفتوح صالح ، " إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسـ ـة للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية ( منظومة مقترحة )، **المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر ، التصدير استراتيجية قومية ، ٩-١١ إبريل ١٩٩٦.**
- د. سمير أبو الفتوح صالح ، "الأعمال الإلكترونية كمنطق لتحديث ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل العولمة" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د. صلاح بسيوني محمد عيد ، " نحو تخفيض تكاليف التشغيل بإستخدام التكنولوجيا الملائمة "، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، مجلد ١٨ عدد (٢ ) ١٩٩٤ .
- د. عبد العزيز حجازي ، **ندوة بجامعة الإمارات** بعنوان "التعليم المحاسبي واحتياجات الممارسة المهنية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي"، نوفمبر ١٩٩٤م.
- د. محمد بهاء الدين بديع القاضي ، "أثر البيئة الصناعية الحديثة وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات - التكاليف ودروها في خدمة إتخاذ القرارات الاستراتيجية" ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة بسوهاج ، العدد الثاني ديسمبر ١٩٩٧.
- د. محمود حسن حسني ، "الميزة التنافسية ومناهج قياسها مع التطبيق على قطاع الخدمات في مصر (صناعة البرمجيات)" ، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية** ، جامعة حلوان ، العدد الثاني ، ١٩٩٧.
- د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، " **المحاسبة الإدارية ـ الأصالة والمعاصرة** " المنصورة ، مكتبة الجلاء الجديدة ، ١٩٩٧.
- د. نجاتي إبراهيم عبدالعليم ، "نموذج مقترح لقياس تكاليف أمن وسلامة المنتجات . وأثره في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة" ، **مجلة الدراسات المالية والتجارية** ، جامعة القاهرة فرع بني سويف ، العدد الثالث ١٩٩٧.
- د. أبو القاسم عمر الطبولي و د.عطيه المهدي الفيتوري ، "الاقتصاديات العربية وتحديات العولمة"، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)**،القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.

- د.حربي محمد عريقات ، "التكامل الإقتصادي وتحديات التنمية وآفاق المستقبل في الوطن العربي" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د.طلعت أسعد عبدالحميد ، "التحديات التي تواجه التسويق في العالم العربي" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د.طه محمد علوان علي ، "الاقتصاديات العربية الواقع واستراتيجية التحديث" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د.عبدالنبي عبدالمطلب حسين ، "الاقتصاد العربي وتحديات العولمة" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د.مجيد الحمادي ، "تحليل معمل التصنيع وضرورة التحديث في الاقتصاديات العربية النفطية" **، المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د.محمد الدمرداس السيد الخشن & د.هدايت محمد محي الدين ، "فرص وتحديات أمام أداء الاقتصاد العربي" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د.محمد بن عبدا البرعي & آخرون ، "المرتكزات القويمة لتعزيز قدرات الاقتصاديته العربية في ظل العولمة الاقتصادية" **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- د.محمد بهاء الدين بديع القاضي ، "أثر البيئة الصناعية الحديثة وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية ودورها في خدمة إتخاذ القرارات الإستراتيجية" ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ،المجلد (١١) ، العدد (٢) ، ديسمبر ١٩٩٧م.
- **د.**مصطفى عبدالفتاح الطمبداوي ، "تحسين الجودة الصناعية للآلات والمعدات الزراعية لزيادة قدرتها التنافسية" ، **المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية)** ، القاهرة ٧-١٩ إبريل ٢٠٠١م.
- فاطمة عبدالخالق ، "أنعكاسات استراتيجية الإدارة على أسس تحميل التكاليف غير المباشرة" ، **رسالة ماجستير** ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، ٢٠٠١م.

**ب – <u>المراجع الاجنبيه</u>**:

- “ The Role Of The CFO In The Next Millennium (Seminar On The Role Of The Management Accountant) “**Management Accounting** (British), Feb.1997, V.75, n2.
- “ **World Trade Organization(WTO) 1997,Trading Into The Future** “,File : Broch 04.Doc Printout : 3-10-1997.

- "The Role Of The CFO In The Next Millennium (Seminar On The Role Of The **Management Accountant**.
- "Trouble At The Check-Out ,(Sainsbury Supermarket Chain )(Face Value ), **The Economist (UK)** , Feb.1,1997, V.342,n8002.
- A.Mersereu, "Controlling The Cost Of Plastic", **CMA Management,** Jul.-Aug. 1999.
- B.Joseph Pine 11, " Serve Each Customer Efficiently And Uniquely " (Net Work Transformation : Individualizing Your Customer Approach ) , **Business Communications Review** , Jan.1996,V.26,n1.
- Banker,R., & Others , "Reporting Manufacturing Performance Measures To Workers :An Empirical Study ", **Journal Of Management Accounting Research**, Fall1993.
- Bennett,R., & Hendricks,J,." Justifying The Acquisition of Automated Equipment" **Management Accounting** , Jul.1987.
- Brace L., " **The Outlook For Globalization**" , (Interview With Professor Gorge S.Yip Of The University Of California At Los Angeles ) (Interview ).
- Charles B. Stabell, & Oystein D.Fjeldstad, " Configuring Value For Competitive Advantage : On Chains , Shops, And Networks ", **Strategic Management Journal**, May 1998,V19,n5.
- Dilts,D.M. & Grabski,S.V., " Advanced Manufacturing Technologies What They Can Offer Management Accountants ", **Management Accounting** ,Feb.1990.
- **Discussion Paper –**IFAC-Jun.1994,A Strategic Framework For Pre qualification Location For Accounting Profession In The Year 2000 & Beyond.
- Ed Doyle, " Logility Value Chain Solutions Enables Market Forecasting.(Logility Inc,s Logility Value Chain Solutions ) ( Product Announcement ) , **ENT** , V.3 n15 , Sep.
- Elliott,K., " The Third Wave Breaks On The Shores Of accounting " **Accounting Horizons**,Jun.1992.
- Ferrara,W., " The New Cost Management Accounting More Questions Than Answers ", **Management Accounting** , Oct..1990.
- Foster,G., & Horngren,C., " JIT Cost Accounting And Cost Management Issues "**Management Accounting** , Jun.1987.
- Garrison,R.,"**Managerial Accounting**",6th.Ed.,Richard,D.IRWIN,INC.,1991.
- George M.Bollenbacher, " Value Chain For Banks Starts With Customer Needs", **American Banker** , Mar.27,1996,V.161,n59.
- Hansen D.R & Moiva, M.M., "**Cost Management : Accounting and Control**" , South-Western College Publishing, 1997.
- Hansen,D.R.,"**Management Accounting**",PWS-KENT Pub.,Com.,1990.
- Hendricks,J,."Applying Cost Accounting to Factory Automation "**Management Accounting ,** Dec.1988.
- Hirsch,M.& Louderback,J., "**Cost Accounting : Accumulation , Analysis And Use**" , 3rd. Ed., South Western Pub.,Com.,Ohio,1992.
- Hirsch,M.L.,"**Advanced Management Accounting**", PWS-KENT Publishing Com., 1988.
- Horngren,C., & Others ," **Cost Accounting :A Managerial Emphasis** ", 8th Ed.,Prentice-Hall, INC., New Jersey ,1994.

- Innes,G.,& Mitchell,F.,“ ABC,A Flow-up Survey Of CIMA Members **Management Accounting** , Jul.-Aug.1995.
- Jack N.,“ Software That’s Elementary : ABC Software Aims To Give Manufacturers , Retailers Common Picture Of Value Chain “ , **Food Processing** , V.59 n5 ,may 1998.
- Joan M.,“ The Power Of Virtual Integration : An Interview With Dell Computer’s Michael Dell “ ,**Harvard Business Review** ,Mar-Apr.1998,V.76,n2.
- John B., Gabe T.,“Winning In Industrial Markets “ (Industrial Market Management Tips) , **Research-Technology Management** ,V.41 i4 Jul.-Aug. 1998.
- Kaplan , R.S.& Cooper, R., "One Cost System IS Not Enough' , **Harvard Business Review**, Jan.-Fed., 1988.
- Kerremans & Others, “ Impact Of Automation On Cost Accounting “**Accounting And business Research** ,Vol.21,No.82,1991.
- Lander & Bayou,M.,” Does ROI Apply To Robotic Factories ? “**Management Accounting** , May 1992.
- Margaret,M,” The Role Of Management Accounting In performance Improvement” **Management Accounting** ,Apr.1995.
- May,M., “ An Activity-Based Approach To Recourse Accounting And Budgeting In Government “, **Management Accounting** , Jul.-Aug.1995.
- Mensah,M., & Miranti,J., “ Capital Expenditure Analysis and Automated Manufacturing Systems : A Review And Synthesis “ **,Journal Of Accounting Literature** , Vol.8, 1989.
- Michael E. Porter, "**The Competitive Advantages of Nations**" , The Free Press, 1990.
- Mike, M.C., & Hardy,A., “ ABC Puts Accountants On Design Team At HP “, **Management Accounting** ,Sep.1993.
- Ness,J., & Cuczza,T., “ Tapping The Full Potential Of ABC “,**Harvard Business Review**,Jul.-Aug.1995.
- Parker,T.,& Lettes,T., “ Is Accounting In The Way Of Flexible Computer-Integrated Manufacturing ? “,**Management Accounting** , Jan.1991.
- Peter Wallton,”Accountancy Professionals In The Global Classroom “, **accountancy**,Dec.1996.
- Polakoff,J., ‘Computer Integrated Manufacturing : A  New Look At Cost Justifications “, **Journal Of Accountancy**, Mar., 1990.
- R.Cooper & R. Slagmuler, "Strategic Cost Management**" Management Accounting,** Jan. 1998.
- Raibor,., & Others ,”**Management Accounting** “,2Ed.,New york,West Publishing Com.,1996.
- Robert C. ,“ VCM Vendors ,( Industry Trend or Event ) “ , **ENT** ,V.5 i2 Feb.9,2000.
- Robert Craig , “ Value Chain Management , ( industry Trend or Event ) ,, **ENT** V.5 i1 Jan. 12,2000.
- Robert D & Others,” Green Value Chain Practice In The Future **“, Journal Operations Management** “,Nov.1997, V15n4.
- Robin C.& Regine S. ,”The Scope OF Strategic Cost Management" , **Management Accounting (USA)** , Feb.1998, V.79,n8.

- Shank,K. & Govindarjan,V., “ **Strategic Cost Management , The New Tool For Competitive Advantage** “, The Free Press, New York, 1993.
- Shank,K.,”Strategic Cost Management : New Win Or Just New Bottles “**Journal Of Management Accounting Research** , Fall .1989.
- Sweeny,R., “ Cost Accounting In A Robotic Environment “, **The Accounting Digest** 1988.
- T.Berry & Others , “ The Consequences Of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting “ , **Management Accounting (British)** , Nov.1997, V.75, n10.
- Tagushi,I & Clausing, “ Robust Quality “, **Harvard Business Review**,Jan.-Feb.1990.
- Tberry & Others,”The Consequences Of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting “,**Management Accounting** (British), Nov., 1997, V.75,n10.
- Turney,P., “ How Activity- Based Costing Helps Reduce Cost “ **, Journal Of Cost Management** ,Vol.4, No.4, Winter1991(a).
- William G.Soucie ,” Efficient Consumer Response Meets The Industrialization Of Agriculture “ , **Agribusiness** , May- Jun. 1997 , V.13 ,n3.
- WPPS(1998) Job No.1270,”**Update Of Information Concerning International Technical Standards In The Accountancy Sector** “, Feb.1998.
- WPPS(1998) Job No.2017,”**Disciplines On Domestic Regulation In The Accountancy Sector** “Apr.1998.
- Young,S, & Selto,F., “ New Manufacturing Practice And Cost Management : A Review Of The Literature And Directions For Research “, **Journal Accounting Literature** ,Vol.10.1991.
- Z.Degraeve , F.Roodhooft , “Determining Sourcing Strategies : A Decision Model Based On Activity And Cost Driver Information “ , **Journal Of The Operational Research Society** ,V.49 n8 ,Aug.1998.